

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Auditorské testy vybraných položek bilance firmy Alfa
Audit tests on selected balance sheet items of Alpha Company

DP-PE-KFÚ-2009-13

Bc. TOMÁŠ HANOUSEK, BA (Hons)

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D. (KFÚ)

Konzultant: Ing. Marek Štěpnička (KPMG Česká republika, s.r.o.)

Počet stran: 93

Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 22. 5. 2009

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Katedra financí a účetnictví

Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Tomáš HANOUSEK**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Název tématu: **Auditorské testy vybraných položek bilance firmy Alfa**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Definování auditu, základních pojmů a vymezení legislativní regulace auditu v ČR.
2. Deskripce dílčích auditorských nástrojů vybraných testů reflektujících auditorské riziko.
3. Využití auditorských testů při praktické analýze vybraných položek z rozvahy firmy Alfa.
4. Závěrečné zhodnocení a doporučení pro firmu Alfa s.r.o. vyplývající z předchozí analýzy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

1. RICCHIUTE, D. N. Auditing. 8th ed. USA: South Western Publishing, 2005. 810 pgs. ISBN 0324226292.
2. PUTTICK, G., VAN ESCH, S. D. and KANA, S. P. The Principles and Practice of Auditing. USA: Juta Academic, 2008. 528 pgs. ISBN 0702172685.
3. DVOŘÁČEK, J. Audit podniku a jeho operací. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
4. Účetnictví podnikatelů, Audit. ÚZ č. 647. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 978-80-7208-660-3.
5. Auditorské směrnice.

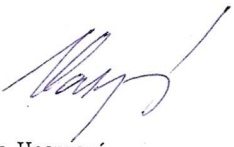
Vedoucí diplomové práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví


Konzultant diplomové práce: Ing. Marek Štěpnička

Datum zadání diplomové práce: 31. října 2008

Termín odevzdání diplomové práce: 22. května 2009


doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
děkanka




doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2008

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladu, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 15. 5. 2009

.....

Bc. Tomáš Hanousek, BA (Hons)

Poděkování

V samotném úvodu bych velmi rád poděkoval a vyslovil své uznání všem, kteří mi byli během celého procesu psaní této diplomové práce odbornou a psychickou podporou.

Zvláštní poděkování si zaslouží zejména vedoucí práce Ing. Olga Malíková, Ph.D. za systematické vedení práce, externí konzultant Ing. Marek Štěpnička za odborné připomínkování a v neposlední řadě Ing. Iveta Hanousková a Bc. Lenka Granátová za cenné komentáře a rady týkající se slohové stránky této práce.

Děkuji.

Anotace

Obsahem této diplomové práce jsou auditorské testy vybraných účetních položek rozvahy. Pro účely této práce byly užity informace z účetní dokumentace firmy, jež je z auditorských důvodů v celé práci označována jako firma Alfa.

Hlavním cílem práce je aplikace vhodných kontrolních testů na nákupní cyklus a proces výplat cestovného ve firmě Alfa a za pomoci substantivních testů ověření konečných zůstatků bankovních účtů a účtů pohledávek, a následné vyhodnocení a interpretace výsledků jednotlivých auditorských testů.

V teoretické části je zpracována problematika auditu a auditorských testů, jejichž užití a význam jsou následně demonstrovány v praktické části na konkrétním případě firmy Alfa.

Klíčová slova

Audit, auditorské testy, auditorské riziko, auditorský vzorek

Annotation

Audit tests on selected balance sheet items are main content of this thesis. For the purposes of this work the information from the accounting documentation of the particular Company, which is from the audit reasons in whole work pointed as Alpha Company, are used.

The application of the suitable tests of control on the purchase cycle and process of travel expenses in the Alpha Company altogether with the verification of the ending balances on the bank and receivables accounts are main aims of this work. Consequently the evaluation and the interpretation of the results achieved in the tests are employed.

In the theoretical part the audit and audit tests issues are explored and finally in the practical part the application of these tests is demonstrated in the case of Alpha Company.

Key words

Auditing, auditing tests, audit risk, audit sample

OBSAH

ÚVOD	12
1 PROBLEMATIKA AUDITU A JEHO VYMEZENÍ V ČESKÉ REPUBLICE . 14	
1.1 HISTORIE AUDITU	14
1.2 VYMEZENÍ POJMU AUDIT	17
1.3 KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY	20
1.3.1 Etický kodex KAČR.....	21
1.3.2 Auditorské směrnice KAČR.....	22
1.3.3 Vymezení odpovědnosti auditora.....	22
1.4 VLASTNÍ VÝROK AUDITORA.....	23
1.5 AUDITORSKÁ DOKUMENTACE – SPIS AUDITORA	25
1.6 FÁZE AUDITU	27
2 AUDITORSKÉ RIZIKO A TESTY	30
2.1 AUDITORSKÉ RIZIKO.....	30
2.2 AUDITORSKÉ TESTY	33
2.2.1 Kontrolní testy	34
2.2.2 Substantivní testy.....	39
2.3 CÍLE AUDITORSKÝCH TESTŮ	45
2.4 AUDITORSKÉ POSTUPY	46
2.5 AUDITORSKÝ VZOREK A JEHO RIZIKO	48
2.6 METODY VÝBĚRU AUDITORSKÉHO VZORKU	51
2.7 VELIKOST AUDITORSKÉHO VZORKU	52

3 PRAKTICKÁ IMPLEMENTACE VYBRANÝCH TESTŮ PŘI AUDITU FIRMY ALFA.....	55
3.1 KONTROLNÍ TESTY A JEJICH APLIKACE PRO FIRMU ALFA	55
3.1.1 <i>Nákupní proces ve firmě Alfa</i>	56
3.1.2 <i>Proces vyúčtování cestovného</i>	64
3.2 SUBSTANTIVNÍ TESTY A JEJICH APLIKACE PRO FIRMU ALFA	73
3.2.1 <i>Bankovní účty</i>	74
3.2.2 <i>Pohledávky z obchodního styku firmy Alfa</i>	76
3.3 VÝSLEDKY APLIKOVANÝCH KONTROLNÍCH A SUBSTANTIVNÍCH TESTŮ	83
ZÁVĚR	85

Seznam použitých zkratk a symbolů

%	procento
§	paragraf
a. s.	akciová společnost
ADTP	přípustná chyba (Auditing posting threshold)
CZK	česká koruna (měnová jednotka)
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EUR	euro (měnová jednotka)
fa	faktura(y)
fma	firma
G/L	hlavní kniha (General Ledger)
KAČR	Komora auditorů České republiky
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
km	kilometr
mil.	milion
např.	například
Obr.	obrázek
plc	společnost s ručením omezeným (public limited company)
Sb.	sbírka
S/L	saldokonto (Sub ledger)
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
str.	strana
SVK	slovenské koruna (měnová jednotka)
Tab.	tabulka
tis.	tisíc
tzv.	tak zvaný
USD	americký dolar (měnová jednotka)
VAT	daň z přidané hodnoty
viz.	lze vidět (videre licet)
www	webové stránky (world wide web)

Seznam tabulek

Tab. 1 Hlavní etické zásady auditora	20
Tab. 2 Matice výroku auditora	25
Tab. 3 Matice rizika (Risk Matrix).....	32
Tab. 4 Metodika substantivních testů: Pohledávky	42
Tab. 5 Metodika substantivních testů pro pokladnu a bankovní účet	44
Tab. 6 Kontroly v nákupním cyklu firmy Alfa.....	60
Tab. 7 Kontrolní test pro nákupní proces firmy Alfa	62
Tab. 8 Kontroly v cyklu výplat cestovného (Specificttransport) u firmy Alfa.....	69
Tab. 9 Kontrolní test pro cyklus výplat cestovného (Specificttransport) u firmy Alfa	71
Tab. 10 Detailní test bankovních účtů firmy Alfa	75
Tab. 11 Testování existence a přesnosti pohledávek firmy Alfa.....	77
Tab. 12 Test existence pohledávek u vybraných odběratelů	78
Tab. 13 Opravné položky k pohledávkám dle věkové struktury pohledávek	81
Tab. 14 Cut-off test pohledávek firmy Alfa	82

Seznam obrázků

Obr. 1 Druhy výroku auditora	23
Obr. 2 Auditorské postupy při získávání informací	27
Obr. 3 Audit a jeho fáze.....	28
Obr. 4 Druhy auditorského rizika.....	31
Obr. 5 Auditorské testy.....	34
Obr. 6 Vnitřní kontrolní systém a jeho komponenty	35
Obr. 7 Základní funkce nákupního cyklu	38
Obr. 8 Auditorské postupy	47
Obr. 9 Riziko auditu při auditorských testech	49
Obr. 10 Velikost auditorského vzorku a její faktory	53

Úvod

V posledním desetiletí jsme ve světovém kontextu v mnoha oblastech finančního účetnictví podniku, zejména pak v oblasti kreativního účetnictví,¹ mohli být svědky několika zásadních událostí a mezníků. Z těch nejvýznamnějších můžeme zmínit leden roku 2002 a bankrot texaské energetické korporace Enron, který výraznou měrou ovlivnil tehdejší pohled na objektivnost účetnictví jednotlivých společností, otřásl transparentností účetních výkazů, kterými se společnosti prezentují svému okolí, a následně vyústil ve zpřísnování požadavků na kontrolní mechanismy účetnictví a v potřebnost vyslovení objektivního názoru třetí strany na dokumenty účetní závěrky.

V konečném důsledku tyto světové kauzy vyspělých tržních ekonomik nenechaly bez povšimnutí ani auditorskou profesi, její regulaci a nezbytnost participace při účetních závěrkách společností.

Ačkoliv se v kontextu České republiky s právní úpravou a definováním pojmu audit setkáváme v porovnání se západními ekonomikami poměrně pozdě, až v pozdních osmdesátých letech, v současnosti mu nemůžeme upřít jeho nezbytnost a důležitou roli v české ekonomické sféře. V poslední době dochází ke stále většímu pronikání auditu, auditorských metod a postupů do ekonomické praxe a k soustavným tlakům na jeho legislativní vymezení, o čemž svědčí proces neustálých novelizací zákonů o auditorech.

Právě skutečnosti, že český audit představuje poměrně mladou disciplínu a že četnost česky psaných knih a prací, které by hlouběji rozpracovávaly problematiku auditu, jeho nástrojů, metod a postupů, zejména tedy auditorské testy, je nízká, vedly autora k tomu, aby tuto práci zaměřil právě na podrobnější stránky auditu, a tak zaplnil alespoň malou část bílého místa v doposud napsané literatuře.

Tato diplomová práce si klade za hlavní cíl případovou implementaci vybraných auditorských testů v auditorské praxi na účetních výkazech firmy Alfa, zanalyzování a interpretaci výsledků těchto testů na konkrétních příkladech a upozornění na auditorské

¹ *Kreativní účetnictví* je podvodné jednání s využitím účetních metod a s cílem vylepšit výsledky podniku, a tak v negativním směru zkreslovat účetní výkazy.

riziko jakožto jejich hlavní limitační faktor. Auditorské testy jsou zaměřeny pouze na vybrané interní procesy a položky z rozvahy firmy Alfa, jelikož implementace kompletní sady auditorských testů je vzhledem k rozsahu práce neproveditelná. Důraz je taktéž kladen na konfrontaci teoretických východisek auditivních testů s jejich praktickou implementací na konkrétním příkladě firmy Alfa, a proto je celá práce koncipována tak, aby usnadnila za pomoci odkazů a poznámek pod čarou orientaci mezi teoretickou a praktickou částí.

K realizaci hlavního cíle bylo nezbytné postupně naplnit soubor dvou dílčích cílů z různých oblastí auditorské profese. První dílčí cíl této diplomové práce je orientován na deskripci historického vývoje auditu, vymezení auditu jako pojmu a jeho začlenění do kontextu soudobé české legislativy a pravidel odborných auditorských organizací. Následuje druhý dílčí cíl neboli vymezení auditorského rizika a jeho možné negativní dopady jak na samotnou podstatu auditorské práce, tak na její výstupy, a analytická deskripce z oblasti auditorských metod, postupů, ale zejména auditorských testů, kterých auditor při své práci velkou měrou využívá.

Struktura této diplomové práce a její jednotlivé kapitoly jsou de facto ztělesněním jak cílů dílčích), tak cíle hlavního. K dosažení hlavního a dvou dílčích cílů této diplomové práce byla použita syntéza získaných poznatků plynoucích z obsahové analýzy dostupné odborné české i cizojazyčné literatury; platných zákonů a jiných legislativních předpisů; auditorských směrnic schválených Komorou auditorů České republiky; rozvahy, výsledovky a jiných interních dokumentů firmy Alfa a v neposlední řadě autorových praktických znalostí a zkušeností, které nabyl jako zaměstnanec auditorské firmy.

1 Problematika auditu a jeho vymezení v České republice

Tato kapitola je v úvodu zaměřena na historické pozadí auditu, vymezení auditu jako pojmu, následně se věnuje roli auditu a jeho úpravě v legislativních podmínkách ČR, dále obsahuje vymezení a etickou zodpovědnost auditora, jeho výrok a podpůrnou dokumentaci, kterou tento výrok podkládá a nakonec řeší jednotlivé fáze auditu.

1.1 Historie auditu

[1] [2] [5]

Dnešní obsah slova **audit** (anglicky *audit* nebo také *auditing*), tak jak ho zná a definuje česká legislativa, jak ho upravuje Komora auditorů České republiky a jak je v současnosti vnímán odbornou veřejností či managementem obchodních společností, je výsledkem postupných proměn a krystalizací během svého dlouhého evolučního procesu, jehož začátek sahá až ke starým Egyptanům.

Samotný původ slova audit se datuje do 3. století před naším letopočtem, kdy starosvětsí římsí vládci jmenovali tzv. *kvestory*, jejichž náplní práce byla zejména kontrola tehdejší podoby „účetnictví“ ve všech guberniích a veřejné prezentování jejich poznatků o „účtování“ před shromážděním posluchačů. A právě odtud z latinského slova *audire* = *poslouchat* bylo slovo audit odvozeno. Vyjma těchto raných a ojedinělých zmínek o tehdejších podobách auditorské praxe až do 19. století existují pouze skromné zmínky o auditu v podobě systematické činnosti.

Ve zmíněném 19. století dochází v Evropě pod zastřešujícím názvem *průmyslová revoluce* k podstatným změnám společenského, ekonomického a technického charakteru, které společně s dalšími faktory, z nichž by se dal zmínit hospodářský a technický rozvoj, vyšší investiční náročnost výroby, potřeba koncentrace kapitálu, rozšíření právní forem podnikání (zejména *akciové společnosti*²) či potřeba specifické formy ochrany vlastníků společností, značnou měrou přispěly ke vzniku rané podoby soudobé *auditorské profese*.

² Východoindická společnost byla první založenou akciovou společností a to již v roce 1602.

Průmyslové změny se týkaly převážně nejvyspělejších evropských států, v jejichž popředí se vyjímal viktoriánská Anglie.

Velká Británie se dá považovat za kolébkou soudobého auditu. První závaznou legislativu, jež se vztahovala k auditu, je možné nalézt v zákoně o akciových společnostech z roku 1844 (Companies Act 1844). Tento zákon legitimoval jednoho nebo více akcionářů³ k tomu, aby prověřili účetní knihy a výkazy společnosti, tedy vlastníci společnosti získali de facto právo kontrolovat hospodaření managementu, který byl povinen jakékoliv nejasnosti či pochybnosti vyskytnuvší se ve výkazech akcionáři vysvětlit či objasnit. Doprovodná zpráva akcionáře⁴ byla finálním produktem takovéto kontroly a společně s bilancí byla uložena do „Registru akciových společností“ a zaslána všem zbylým akcionářům. Zákon z roku 1900 (Companies Act 1900) stanovil fakt, že audit již nebude prováděn na dobrovolné bázi, ale bude povinně vyžadován u každé akciové společnosti.

Companies Act 1948 se stal komplexním zákonem, který vymezil povinnosti jak samotného auditora, tak i akciových společností. Zákon ukládal akciovým společnostem povinnost v pravidelných ročních intervalech předkládat akcionářům výkaz zisků a ztrát,⁵ informovat veřejnost o základních účetních politikách a sestavovat tzv. konsolidované účetní výkazy.⁶ Značný posun v osobě auditora znamenal, že auditorskou činnost mohli provádět již pouze kvalifikované osoby či účetní znalci. Významným bodem je také fakt, že pojetí auditu a vyjádření auditorova názoru na sestavené účetní výkazy se měnilo z „pravdivé a bezchybné“⁷ na „pravdivé a věrné zobrazení“ (true and fair view):

„Auditor je totiž povinen zjišťovat zda podle jeho názoru dávají účetní výkazy pravdivý a věrný obraz („true and fair view“) o výnosnosti společnosti v ověřovaném období a o finanční situaci k poslednímu dni tohoto období.“⁸[2]

Pojetí auditu „true and fair view“ a vyjádření auditora k účetním výkazům v tomto duchu přetrvává de facto v základní auditorské filozofii dodnes a přeneslo se i do ČR.

³ Zatím se nejedná o auditory či jiné kvalifikované osoby.

⁴ Prvotní podoba současné zprávy auditora.

⁵ Do té doby akciové společnosti předkládaly pouze bilanci.

⁶ Ty měly lépe informovat akcionáře o celkových agregovaných výsledcích celé skupiny.

⁷ V tomto pojetí byl důraz kladen na odhalení chyb, nesprávnosti a v krajním případě defraudace.

⁸ [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2 str. 5.

Pochopitelně po roce 1948 byla ve Velké Británii vydána celá řada zákonů a směrnic řešících problematiku auditu. Nicméně jejich podrobná analýza není cílem této práce, jelikož problematiku auditu v kontinentální Evropě a tedy i auditorské podhouby v ČR významně ovlivnila Francie.

S vrcholící průmyslovou revolucí Francie v roce 1867 schvaluje zákon o společnostech a na jeho základě vzniká nová profese tzv. kontrolora společnosti.⁹ Pozice a pravomoc auditorů, kteří ověřovali účetnictví akciových společností, výrazně posílily ve 30. letech v období velkých finančních skandálů. V 80. letech vychází celá řada zákonů a direktiv, které upravují vlastní vedení účetnictví¹⁰ a modernizují systém účetních a finančních informací, a tyto zákony mají pochopitelně i značný dopad na auditorskou profesi ve smyslu povinnosti ukládání účetních výkazů a auditorských zpráv u obchodních soudů, rozšíření spektra ověřování¹¹ auditem či rozšíření pole působnosti auditorů, a to zejména do veřejného sektoru. V roce 1969 byla na základě dekretu založena Národní komora auditorů¹² s hlavním úkolem udržování vzdělanosti auditorů a dohledem nad touto profesí, která se stala hlavní inspirací pro vznik Komory auditorů České republiky.

V ČR nemá auditorská profese příliš dlouhou tradici, což je důsledkem politicko-mocenských poměrů a idejí a státem řízené a kontrolované ekonomiky. Počátek auditorské profese v ČR úzce souvisí s transformací české ekonomiky a tedy koncem 80. a počátkem 90. let minulého století. Proces privatizace v devadesátých letech vyvíjel obrovský tlak na to, aby byly v české ekonomice vytvořeny nové, dosud neexistující, prvky, které jsou nezbytné pro fungování tržní ekonomiky. Kontrola účetních výkazů transformujících se společností nezávislou osobou, jejíž názor a výrok měl být objektivní a spolehlivou informací pro nové vlastníky společností, byla jedním z prvků, které musely být právně ošetřeny.

Již v roce 1989 byla vydána Ministerstvem financí¹³ **vyhláška č. 63/89 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti** a s jejím vydáním se datuje počátek českého

⁹ Profese kontrolora (commisionaire) vzniká již 3 roky před profesí kontrolora společnosti (commisionaire de société).

¹⁰ Zde je patrná výrazná snaha o respektování evropských a mezinárodních účetních standardů.

¹¹ Například auditor začal ověřovat, zda existuje předpoklad kontinuity existence společnosti.

¹² Compagnie National des commissaires aux comptes.

¹³ Tehdy ještě Federálním ministerstvem financí.

auditu. Tato vyhláška ovšem velice rychle zastarala a byla nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, který vymezil základní pojmy a pravidla pro pojetí auditu v ČR.

Následoval **zákonu č. 254/2000 Sb. o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. v platném znění**, který de facto nahradil zákon č. 524/92 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky a který má celou řadu přímých a nepřímých novel. Významnou roli hrají i auditorské směrnice vydávané KAČR.¹⁴

V současné době jsou s účinností od 14. 4. 2009 audit a auditorská profese podrobeny **zákonu 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech)**.

1.2 Vymezení pojmu audit

[2] [3] [4] [8] [14] [17]

Z předchozích kapitol plyne, že audit je nedílnou součástí tržní ekonomiky, jelikož v ní slouží jako dozorčí a kontrolní faktor toho, zda není bohatství jedné skupiny¹⁵ nekalými účetními praktikami ohroženo ve prospěch skupiny druhé.

V soudobé literatuře nalezneme celou řadu definicí, které se liší pouze stupněm své konkretizace a způsobu reflexe socio-ekonomických a právních podmínek země, ve které byly vytvořeny, avšak podstata auditu, která je jimi vystihována, zůstává ve svém jádru stejná.

Lee definuje audit takto:

„Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami.“¹⁶[3]

V Leeově definici se objevuje celá řada obecných slovních kolokací, které je dobré pro potřeby auditu specifikovat. Na začátku definice se výrazem „jedna osoba“ se rozumí

¹⁴ Podrobněji viz. oddíl 1.3 Komora auditorů České republiky na str. 20.

¹⁵ Touto skupinou jsou myšleni převážně akcionáři účetní jednotky.

¹⁶ [3] LEE, T. *Corporate audit theory*. London: Chapman & Hall, 1986. ISBN 9780412452200 str. 54.

auditor a slovní spojení „*druhá osoba*“ stojí za akcionáře.¹⁷ „*Určitou skutečností*“ má Lee na mysli zpravidla účetní závěrku a výroční zprávu. Ke konci definice „*pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami*“ se objevuje nemožnost akcionáře jakkoliv zasahovat do zhotovení účetních výkazů a nejistota a nedůvěra z této nemožnosti plynoucí.

Majetkový konflikt neboli diskrepance mezi řízením společnosti a vlastnickými právy k dané společnosti je tedy hlavní hnací silou, která dala vzniknout auditu ve společnosti. Poskytovatelé kapitálu (akcionáři) nejsou v přímém spojení se správcem jejich kapitálu (managementem) a tedy se nepodílí na spravování svého kapitálu, což v nich probouzí pocity nedůvěry a nejistoty, které navíc umocňují odlišné cíle¹⁸ obou zmíněných skupin.

Akcionáři tedy mají omezenou možnost kontroly nakládání se svým kapitálem a účetní výkazy¹⁹ zůstávají jediným důkazním materiálem, který jim tuto kontrolu nakládání a hospodaření s jejich kapitálem zabezpečuje. Výše popsaná oddělenost vlastnictví majetku od jeho správy vede vlastníky majetku (akcionáře) k potřebě najmutí třetí nezávislé strany (auditora), která je schopna objektivně posoudit a zhodnotit účetní výkazy a následně zaujmout stanovisko, zda takovéto výkazy odrážejí realitu, tedy pravdivě a věrně²⁰ zobrazují skutečnou situaci týkající se výše a struktury majetku v podniku.

V literatuře samozřejmě nalezneme definice auditu, které vystihují jeho podstatu a obsahují i značnou míru konkretizace:

„Audit je analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplýne ověření účetních informací.“²¹ [4]

Po podrobném prozkoumání definic auditu a na základě znalostí o odděleném vlastnictví ve společnosti je možné vyvodit jisté poznatky o primárním cíli auditu, kterým je

¹⁷ „Druhou osobou“ může být i banka, potenciální investor, stát a jiný subjekt, který je jakýmkoliv způsobem zainteresován. Souhrnně by se skupina zainteresovaných dala nazvat stakeholders.

¹⁸ Akcionáři usilují o maximalizaci zisku a následné vyplacení dividend, zatímco pro management toto může být často až druhotným cílem.

¹⁹ Účetní výkazy jsou také připravovány managementem.

²⁰ „True and fair view“.

²¹ [4] RAFFEGERAU, J. DUFILS, P., DE MÉNONVILLE, D. *L'audit financier*. France: Presses Universitaires de France, 1989. 127 pgs. ISBN-10 2130460658 str. 14.

„zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.“²²[2]

Podle některých autorů audit morálně a preventivně, místy i odstrašujícím způsobem, působí proti vzniku chyb a podvodů, což je společně s jeho poradenskou a výchovnou funkcí považováno za druhotný neboli odvozený cíl.

Druhotné cíle auditu posouvají samotný audit z roviny ověřování vypovídací schopnosti výkazů do roviny poradenské či poučné, kde během celého procesu auditor zaujímá svá stanoviska k jednotlivým chybným případům a za předpokladu, že auditovaná ekonomická jednotka tato stanoviska dostatečně reflektuje ve svém dalším ekonomickém chování, tak při dlouhodobé spolupráci s auditorem může dojít, a v převážné většině případů dochází, k zlepšení transparentnosti účetnictví a účetních výkazů. Samozřejmě zlepšování slabých procesů v ekonomické jednotce závisí zejména na tom, zda se bude doporučeními auditora řídit a implementuje je do svého ekonomického života nebo nikoliv.

Míra, do jaké je audit nezbytný pro posouzení pravdivosti a věrného zobrazení účetních výkazů, do značné míry koreluje s investičním prostředím, ve kterém se daná společnost nachází. Existují dva krajní případy. Na jedné straně stojí **anglosaský model**,²³ kde akcionáři mají naprosto pasivní roli a nulový podíl na řízení společnosti, a proto zde má úloha třetí nezávislé osoby auditora, který analyzuje a vyjadřuje se k věrohodnosti účetních výkazů, naprosto nezastupitelné místo. Model klade esenciální důraz na audit finančního výkaznictví.

Na druhé straně stojí **kontinentální model**, který je značným protipólem modelu anglosaskému, jelikož zde jsou rozhodující akcionáři zastoupeni ve statutárních orgánech společnosti, tedy mají přístup k interním informacím a úsudek na finanční výkazy si mohou udělat na základě dostupností informací sami, nehledě na to, že se na jejich vzniku sami aktivně podílejí. Audit se v tomto modelu spíše soustřeďuje na formální a právní aspekty účetnictví, které je do značné míry koncipováno zejména pro daňové účely.

Pro kompletnost vymezení pojmu auditu je třeba uvést, že mezi auditorské funkce a oblasti, které by měl audit řešit, nepatří potvrzování správnosti účetnictví, zjišťování

²² [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2 str. 9.

²³ Model typický zejména pro státy jako USA, Velká Británie aj.

podvodů probíhajících v ekonomické jednotce ani potvrzování dodržování veškerých právních norem jednotkou či správnosti daňového přiznání.

1.3 Komora auditorů České republiky

[2] [7] [10]

KAČR²⁴ byla ustanovena samosprávnou profesní organizací v roce 1992 **zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky**. KAČR byla založena s úmyslem, že by měla plnit několik hlavních poslání, mezi něž patří zejména dohlížení nad řádným výkonem auditorské činnosti na celém území ČR, vydávání vnitřních právních předpisů, tzv. **auditorských směrnic**, které jsou závazné pro všechny auditory, zabezpečování potřebné vzdělanosti a profesní úrovně svých členů a s tím související vydávání zkušebního řádu pro auditorské zkoušky, jejich realizace a následné vyhodnocení a vydávání dekretů a licencí nezbytných pro vykonávání auditorské činnosti.

Tab. 1 Hlavní etické zásady auditora

1.	<i>Zachovávání etických pravidel při veškeré činnosti.</i>
2.	<i>Objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti.</i>
3.	<i>Odborná kvalifikace auditora a její udržování.</i>
4.	<i>Dodržování práva a auditorských směrnic.</i>
5.	<i>Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti.</i>
6.	<i>Nezávislost auditora.</i>
7.	<i>Omezení v dalších činnostech auditora.</i>
8.	<i>Způsoby propagace a získávání klientů.</i>
9.	<i>Vztahy k ostatním auditorům.</i>
10.	<i>Odměna za práci auditora.</i>
11.	<i>Zpráva auditora.</i>

Vlastní zpracování

V roce 1994 se KAČR stala členem Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců (IFAC)²⁵ a závazně od ní přejala Mezinárodní etický kodex auditorů a účetních znalců, který sice není závaznou právní normou, ale je nesmírně důležitým vodítkem sloužící auditorům k lepší orientaci v oblasti etických požadavků na ně kladených. Na základě inspirace výše zmíněným kodexem v roce 1995 rada²⁶ KAČR schválila *Etický kodex*

²⁴ Česká republika se nechala inspirovat francouzskou Národní komorou auditorů (Compagnie National des commissaires aux comptes).

²⁵ International Federation of Accountants založena v roce 1957.

²⁶ Rada je výkonným orgánem KAČR a schází se zpravidla jednou za dva měsíce.

Komory auditorů České republiky, který je zaměřen na několik etických oblastí viz Tab. 1.

1.3.1 Etický kodex KAČR

[2] [10]

Etikou je ve svém původním významu rozuměna jakási sociálně zděděná norma, která velkou měrou může ovlivňovat chování a jednání člověka. Integrita, objektivita a profesionální jednání jsou považovány za základní principy etického chování v auditorské profesi. V auditorské praxi je etické chování auditora projevem správného pochopení a reflexe etiky.

Dle požadavků **Etického kodexu KAČR** jsou na auditora kladeny etické požadavky, např. objektivita, odborná způsobilost, bezúhonnost aj., které by auditor měl při vykonávání své profese ctít a dostát. Auditor je profesionál, a proto je od něho vyžadováno *profesionální jednání*, kdy auditor musí dodržovat náležité principy a předpisy a navíc by se měl vyhýbat situacím, kdy by svým jednáním mohl auditorskou profesi jakkoliv diskreditovat.

Další důležitou oblastí je *odborná způsobilost auditora*, kdy je od auditora očekáváno, že bude po celou dobu své profesní kariéry udržovat svůj profesní um a znalosti na vysoké úrovni tak, aby mohl svým klientům poskytnout odborné služby a uplatnit u nich nejnovější metodiky a poznatky z praxe. Auditor je vázán *mlčenlivostí*, musí ctít důvěrný charakter informací, se kterými při výkonu své profese přichází do styku, nesmí dopustit, aby se tyto informace dostaly do nepovolaných rukou nebo aby z těchto informací mohly mít třetí strany prospěch, a taktéž nesmí informace využívat k prospěchu svému. Auditor musí být dle auditorské etiky rovněž upřímný a *čestný* ve všech vztazích obchodního a profesního charakteru a taktéž nesmí dovolit, aby osobní zájmy jakkoliv narušily jeho *objektivitu*.

Etický kodex KAČR rovněž definuje a upravuje konkrétní situace a způsoby, jak má auditor uplatňovat etické principy při zakázkách i při jejich jednotlivých fázích. Rovněž upravuje spřízněnost, zainteresovanost auditora nebo protekční vztah a definuje je jako hlavní hrozby porušování etických principů.

Celá auditorská činnost při auditu účetní jednotky směřuje k jedinému finálnímu produktu, a to auditorské zprávě, která slouží jako komunikační nástroj mezi auditorem a uživateli

této zprávy. Zásadní důležitost auditorské zprávy je patrná již z faktu, že KAČR ji stylizovala do celé jedné samostatné auditorské směrnice²⁷ a v zákoně²⁸ je řešena v § 14. Každá zpráva auditora musí obsahovat náležité formální prvky. Některé z nich lze považovat za identifikační,²⁹ ale součástí zprávy jsou i takové prvky, které nesou zvláště silný informační náboj.

1.3.2 Auditorské směrnice KAČR

[2] [7]

Auditorské směrnice se dají definovat jako elementární prvek vymezení auditorské profese, auditorských metod, technik a postupů při poskytování auditorských služeb a jelikož se jedná o prvotní profesní předpisy auditorů, tak mají své nezastupitelné místo při projednávání profesních předpisů.

Auditorské směrnice byly vypracovány a následně schváleny KAČR, která je definovala na bázi *Mezinárodních auditorských standardů*³⁰ a včlenila je do legislativního rámce ČR, a proto auditorské směrnice odráží také právní předpisy a náležitosti obsažené v Obchodním zákoníku, zákoně o účetnictví, zákoně o auditorech aj. právních předpisech a doložkách. Směrnice číslo 1 – 27 a číslo 54 byly rozhodnutím Rady KAČR nahrazeny *mezinárodními účetními standardy* a přestaly být účinné pro audity účetních závěrek účetních období začínajících od 1. ledna 2005.

Auditorské směrnice číslo 1 – 27 a číslo 54 jsou platné, avšak přestaly být účinné pro audity účetních závěrek účetních období počínajících 1. 1. 2005 a později, resp. pro ověřování zpráv o propojených osobách za rok 2005. Z rozhodnutí Rady byly nahrazeny mezinárodními auditorskými standardy a jejich aplikačními doložkami.

1.3.3 Vymezení odpovědnosti auditora

[2] [7]

Hlavní povinností auditora je ověřování informací v účetní závěrce výběrovým způsobem dle zásady významnosti vykazovaných skutečností tak, aby ve zprávě auditora vyjádřil

²⁷ Auditorská směrnice č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky.

²⁸ Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, v platném znění § 14 odst. 5 a 6.

²⁹ Identifikační prvky: název zprávy, datum zprávy, jméno a sídlo auditora, podpis auditora aj.

³⁰ Tyto směrnice jsou vydávány Mezinárodní federací účetních IFAC založené roku 1977 a jsou souhrnně označovány jako ISA.

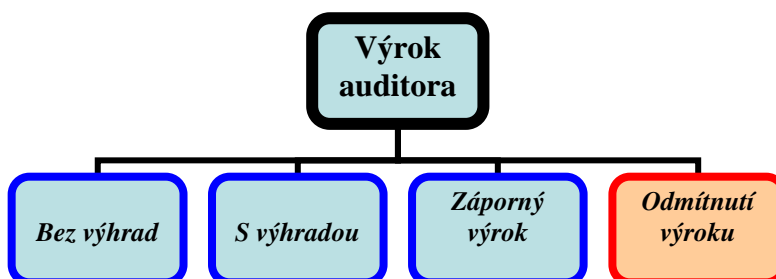
názor na tuto účetní závěrku. Auditor se tedy zříká veškeré zodpovědnosti, která se vztahuje k účetnictví a jeho vedení³¹ a postuluje, že za stav účetnictví je zodpovědný statutární orgán účetní jednotky.

Tato část zprávy auditora demonstruje, dle jakých auditorských směrnic a postupů byl audit v účetní jednotce proveden. Pokud by se auditor nějak odchýlil od zmiňovaných směrnic, tak ke svému jednání musí podat patřičné vysvětlení. U oblastí auditu, které ještě nebyly upraveny směrnicemi vydanými KAČR, se předpokládá, že auditor bude vycházet z mezinárodních auditorských směrnic, které jsou výchozí teoretickou základnou pro české auditorské směrnice.

1.4 Vlastní výrok auditora

[1] [2] [7] [11] [14] [15]

Dle definic je **vlastní výrok auditora** ve své postati „zhuštěnou koncentrovanou informací“ auditora směřující k uživatelům zprávy, která nese auditorův názor na účetní závěrku auditované jednoty ve smyslu, zda tato závěrka je odrazem pravdivého a věrného zobrazení majetku, závazku, vlastního kapitálu a hospodářského výsledku. Auditor přizpůsobuje svůj výrok tomu, do jaké míry účetní závěrka reflektuje realitu. Aby nemusel vymýšlet formulace,³² které by nejlépe vystihovaly vypovídající schopnost účetní závěrky, slouží mu ustálené formule auditorského výroku, které nejlépe popisují výsledek auditu v účetní jednotce – *výrok bez výhrad*, *výrok s výhradou*, *záporný výrok* *odmítnutí výroku*. (viz. Obr. 1)



Obr. 1 Druhy výroku auditora

Vlastní zpracování

³¹ Zde se jedná zejména o úplnost, průkaznost a správnost účetnictví.

³² Takovéto věty mohou být v mnoha případech zavádějící či dvojsmyslné při čtení výroku uživatelem zprávy.

Níže uvedené druhy výroků (viz. také Obr. 1) jsou uvedeny vzestupně s rostoucí negativitou pro účetní jednotku, respektive pro vypovídající schopnost její účetní závěrky. Auditorovy výroky odrážejí *zásadu významnosti (materiality)*, v jejímž duchu se celý audit provádí.

Výrok bez výhrad³³ auditor dává v situaci, kdy účetní závěrka „podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz“ předmětu účetnictví a kdy případně při změně účetních zásad a metod auditor neshledal významnost jejich dopadu na účetní závěrku. Výrok bez výhrad může být i v jistém smyslu modifikován, pokud auditor ve zvláštním odstavci zmiňuje skutečnost(i)³⁴ potenciálně ovlivňující *účetní závěrku*,³⁵ avšak nejsou předmětem výhrady auditora.

Auditor nemůže použít výrok bez výhrad v případě, že je v průběhu auditu jakkoliv omezen v rozsahu své činnosti a/nebo pokud vyvstaly významné neshody s vedením účetní jednotky v názorech na způsob zobrazení reality, které jsou takového rozsahu, že ovlivňují výrok auditora. V těchto případech je auditor povinen modifikovat výrok na výrok s výhradou, záporný výrok nebo v krajním případě může auditor odmítnout účetní jednotce udělit výrok.

Výrok s výhradou (viz. Tab. 2) auditor vydá v tom případě, že rozsah omezení a/nebo neshody s vedením účetní jednotky nejsou v takovém rozsahu, že by auditor musel vydat záporný výrok nebo výrok odmítnout. Takovýto výrok je vždy doplněn popisem skutečnosti, která k výhradě vedla.

Záporný výrok (viz. Tab. 2) demonstruje situaci, kdy výhrada nestačí a není adekvátním popisem odhalených nedostatků nebo chyb a kdy nesouhlas s vedením účetní jednotky se dotýká skutečnosti, která významným způsobem ovlivňuje celou účetní závěrku. I v tomto případě je nutné popsat všechny důvody vedoucí k zápornému výroku a pokud je to proveditelné, tak kvantifikovat dopady těchto skutečností na účetní závěrku.

³³ Upraven v auditorské směrnici č. 3– Zpráva auditora o ověření účetní závěrky v bodě 27 a 28.

³⁴ Například existující soudní spor, o jehož výsledku a dopadu na účetní jednotku nelze v době sestavení účetní závěrky učinit žádný hodnotný závěr.

³⁵ Dle zákona o účetnictví účetní závěrku tvoří následující dokumenty: *rozvaha (balance)*, *výkaz zisku a ztrát (výsledovka)* a *příloha*, jejíž součástí je i *výkaz cash flow*.

Nejhorší variantou pro výsledek auditu účetní jednotky je **odmítnutí výroku** (viz. Tab. 2), ke kterému se auditor uchýlí, pokud omezení a neshoda s vedením byla tak zásadní, že auditor nebyl schopen nebo mu bylo znemožněno získat dostatečné množství důkazních informací, aby si mohl udělat názor na pravdivost a věrnost obrazu účetní závěrky.

Tab. 2 Matice výroku auditora

<i>Okolnosti</i>	Významný ale nikoliv závažný	Zásadní
Nesouhlas	<i>výrok s výhradou</i>	<i>záporný výrok</i>
Nejistota	<i>výrok s výhradou</i>	<i>odmítnutí výroku</i>

Zdroj: [2] Králíček, V. (1997) na str. 48.³⁶

Obsahem auditu účetní jednotky není jen ověření a vyslovení výroku nad účetní závěrkou této účetní jednotky, nýbrž audit ověřuje i výroční zprávu, aby získal jistotu, že se mezi výroční zprávou a účetní závěrkou nevyskytují nesrovnalosti.

Se zprávou auditora obsahující výrok auditor většinou účetní jednotce zasílá i **dopis auditora pro vedení účetní jednotky** neboli tzv. **management letter**, který zastává funkci jednoho ze způsobů komunikace³⁷ auditora s managementem účetní jednotky. Dopis je z pohledu obou stran velice žádoucím nástrojem komunikace, jelikož právě v něm auditor rozvíjí své názory na nedostatky vnitřní kontroly a účetního systému, případné rozpory účetní jednotky s platnými právními předpisy nebo nevhodné či zakázané účetní postupy a způsoby a sděluje je managementu společnosti, pro něhož jsou takovéto poznatky nestranného pozorovatele v mnoha případech značně přínosné.

1.5 Auditorská dokumentace – spis auditora

[2] [7] [14]

K tomu, aby mohl auditor sepsat adekvátní závěrečnou zprávu o auditu a vydat příslušný výrok, je nezbytné, aby měl veškeré své postuláty podloženy příslušnou dokumentací. Veškerá dokumentace, která byla při auditu účetní jednotky vytvořena, se zakládá a

³⁶ [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2.

³⁷ Samozřejmě pokud v účetní jednotce auditor narazí na závažný problém, který nesnese odklad jeho reportování, je příhodné, aby auditor sdělil tento problém vedení účetní jednotky neodkladně, například verbální komunikací.

archivuje ve **spisu auditora**,³⁸ který představuje kompletní dokumentační jednotku celého auditu.

Obsah a rozsah spisu auditora se odvíjí zejména od individuálních podmínek³⁹ účetní jednotky a od potřeb a požadavků auditora na obsažnost dané dokumentace. **Obsahem**⁴⁰ spisu auditora se rozumí informace o plánování a přípravě auditu, jeho cílech a rozsahu a v neposlední řadě o závěrech vyvozených ze získaných podkladů, avšak součástí spisu je i řada citlivých informací o auditované účetní jednotce a auditorovo know how.

Rozsah auditorského spisu se také do značné míry odvíjí od výroku, který je účetní jednotce udělen, jelikož například pro výrok s výhradou nebo záporný výrok vyžaduje rozsáhlou a detailní dokumentaci, o kterou se opírá.

Z praktického hlediska lze spis auditora rozdělit na **stálou složku spisu**,⁴¹ v níž jsou obsaženy zejména údaje trvalého charakteru, a na **běžnou složku spisu**,⁴² do níž jsou vkládány aktuální údaje a poznatky o účetní jednotce vztahující se k auditovanému účetnímu období.

Spis auditora je jeho výhradním majetkem a účetní jednotka si nemůže nárokovat žádné právo k nahlédnutí do spisu, pokud s touto procedurou auditor výslovně nesouhlasí. KAČR a soud jsou jedinými legitimními subjekty, které mohou do spisu nahlédnout dle svého vlastního uvážení.

Část informací obsažených v auditorském spise se dá zařadit do skupiny tzv. auditorské důkazní informace,⁴³ které auditor získává především přímo z účetnictví účetní jednotky nebo také od vedení a zaměstnanců účetní jednotky či peněžních ústavů a obchodních partnerů.

Spolehlivost, jakožto jeden z požadavků a žádaných atributů auditorských důkazních informací, je zpravidla vyšší u informací získaných z vnějších zdrojů, jelikož míra

³⁸ Upraven auditorskou směrnicí č. 4 – Spis auditora.

³⁹ Velikost spisu je ovlivněna velikostí, předmětem činnosti nebo úrovní účetního systému v účetní jednotce.

⁴⁰ Obsahem spisu auditora se velice podrobně zabývá auditorská směrnice č.4 bod 5 až 14.

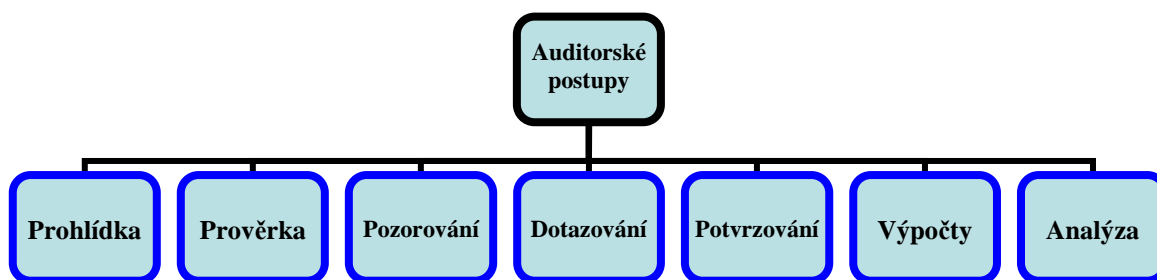
⁴¹ Např. kopie důležitých smluv, výpisu z obchodního rejstříku, stanov aj.

⁴² Např. plánování auditu, dílčí auditorské postupy a jejich výsledky, kopie účetní závěrky, výroční zprávy, zprávy auditora aj.

⁴³ Hlavní požadavky na auditorské důkazní informace: dostatečnost, spolehlivost a vhodnost.

spolehlivosti z vnitřních zdrojů koreluje s kvalitou vnitřního kontrolního systému. Také závisí na postupech získávání auditorských důkazních informací. Postupy⁴⁴ se často prolínají a kombinují a jednotlivé způsoby auditor volí na základě podmínek panujících v auditované účetní jednotce a dalších okolností, které audit ovlivňují.

Podrobný výčet **auditorských postupů**⁴⁴ je níže v Obr. 2.



Obr. 2 Auditorské postupy při získávání informací

Vlastní zpracování

Auditor není schopen prozkoumat všechny auditorské důkazní informace, jelikož mu to nedovoluje časový fond, který má na audit vymezen, a mnohokrát ani technická proveditelnost takového průzkumu. Proto za použití různých statistických metod auditor vybere patřičný *auditorský vzorek*⁴⁵ a ten podrobuje auditorským testům,⁴⁶ kde testuje účinnost vnitřního kontrolního systému a testům věcné správnosti, kdy se zaměřuje zejména na prověření jednotlivých položek bilance a hospodářských operací z titulu jejich existence, úplnosti, vlastnictví, ocenění, zobrazení, vykázání a zveřejňování.

1.6 Fáze auditu

[5]

Než auditor zmapuje celou hospodářskou situaci podniku a udělá si příslušný úsudek o formální a hodnotové stránce finančních výkazů tak, aby mohl vydat relevantní výrok, uplyne relativně dlouhý časový úsek. Audit účetní jednotky není záležitostí hodin nebo snad několika dnů, nýbrž audit trvá ve své podstatě celý fiskální rok, během něhož auditor udržuje neustálý kontakt s klientem, který auditora informuje o veškerých změnách nebo

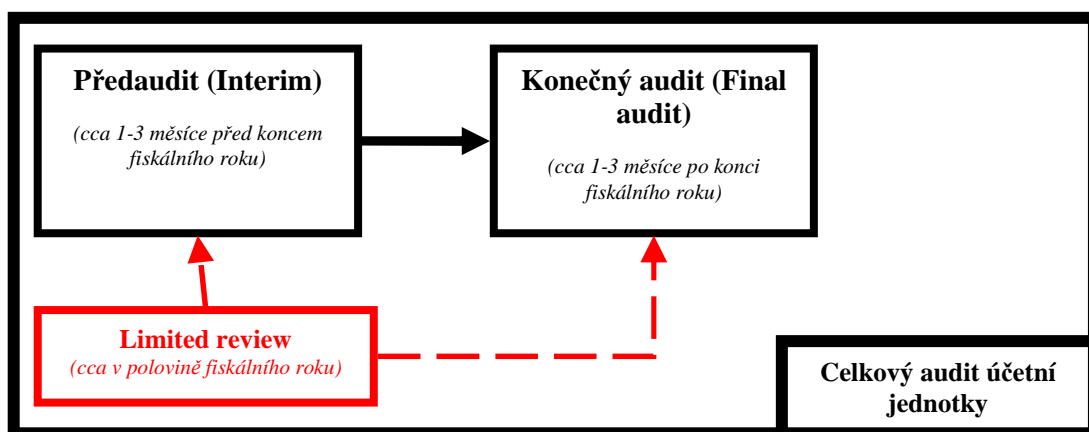
⁴⁴ Blíže se auditorským postupům věnuje oddíl 2.4 Auditorské postupy na str. 46.

⁴⁵ Podrobněji se auditorskému vzorku věnuje oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

⁴⁶ Viz. 2.2 Auditorské testy na str. 33.

nestandardních událostech či postupech, které se během fiskálního roku udály. Auditor si tyto informace zaznamenává tak, aby je mohl důkladně prošetřit a kvantifikovat je, resp. kvantifikovat jejich případné dopady na finanční výkazy.

Za celým procesem auditu, který začíná první schůzkou auditora s klientem a je uzavřen po poslední schůzce, kdy auditor předává zprávu auditora klientovi, stojí značné množství práce, která byla auditorem vykonána a kterou jak literatura, tak samotná praxe rozděluje do **dvou zásadních fází**, viz. Obr. 3 popř. viz Obr. 5 na str. 34.



Obr. 3 Audit a jeho fáze

Vlastní zpracování

Před koncem fiskálního roku, tzn. před účetní závěrkou, probíhá u klienta tzv. **předaudit**, jehož hlavním cílem je identifikace citlivých a problematických míst, na které by se měl auditor ve druhé fázi auditu, tzn. *finálním auditu*, zaměřit a prošetřit. V této fázi dochází převážně k identifikaci a ocenění rizikovosti⁴⁷ zakázky, definování relevantní strategie auditu, mapování procesů uvnitř účetní jednotky a k pochopení a testování vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Také právě proto v této fázi auditu převažují *kontrolní testy*.⁴⁸ Po uzavření účetních knih a vyhotovení finančních výkazů následuje fáze **finálního auditu**,⁴⁹ kdy auditor provádí celou řadu *substantivních testů*⁵⁰ jednotlivých analytických účtů a formuje celkové hodnocení transparentnosti výkazů účetní závěrky ve smyslu, zda jsou věrným a poctivým odrazem klientovy hospodářské situace.

⁴⁷ Auditorskému riziku je věnována oddíl 2.1 Auditorské riziko na str. 30.

⁴⁸ Kontrolní testy podrobněji řeší pododdíl na str. 33.

⁴⁹ Finální audit probíhá u většiny podniků, které mají fiskální rok shodný s kalendářním, v období ledna až března, což je považováno za hlavní auditorskou sezónu.

⁵⁰ Substantivní testy podrobněji řeší pododdíl 2.2.2 Substantivní testy na str. 39.

Vyvrcholením finálního auditu je vydání *auditorské zprávy*⁵¹ obsahující *výrok auditora*.

Pro úplnost je nutno doplnit, že se často také provádí (přibližně v půlce fiskálního roku popř. k datu, které je pro účetní jednotku významné např. z hlediska reportingu mateřské společnosti) tzv. **limited review**,⁵² kdy dochází v porovnání s předauditem a finálním auditem k auditu v limitované podobě, který se vztahuje ke kratšímu časovému úseku (cca 6 – 7 měsíců). Výsledky a poznatky z limited review tvoří důležitý zdroj informací pro audit finální.

⁵¹ V praxi má zpráva auditora 15-60 stran, tato variabilita závisí na podstatě podnikání a velikosti účetní jednotky.

⁵² Limited review trvá v praxi kratší dobu (2 – 4 dny) než finální audit (5 – 12 dnů).

2 Auditorské riziko a testy

Aby auditor mohl vydat konečný výrok a tedy objektivně zhodnotit výkazy účetní závěrky odrážející finanční situaci účetní jednotky, musí prověřit a otestovat jednotlivé položky aktiv a pasiv balance tak, aby v auditorských testech postihnul příslušné auditorské riziko a tak maximálně snížil nebo v krajním případě zcela eliminoval chyby, kterých by se mohl při své práci dopustit a ohrozit tak správnost svého výroku. Volba jednotlivých testů a rozsah jejich aplikace úzce souvisí s auditorským rizikem, kterému je auditor při své práci vystaven, a jemuž je společně s auditorskými testy věnována tato kapitola.

2.1 Auditorské riziko

[1] [2] [5] [6] [14]

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat skutečnosti neodpovídající výrok o účetní závěrce, tedy že takováto závěrka obsahuje významnou nesprávnost, o níž se výrok auditora nezmiňuje.

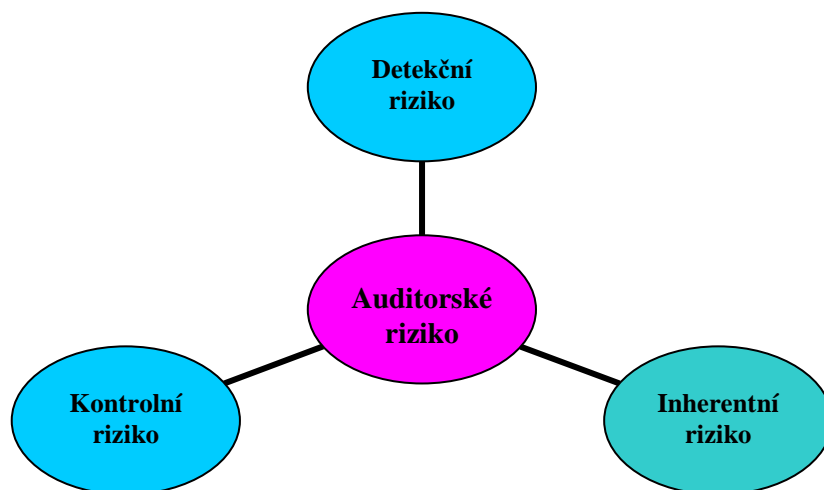
Existence auditorského rizika ovlivňuje nejen volbu auditorských testů, jak je zmíněno v předchozím paragrafu, ale při určité míře zobecnění se dá říci, že auditorské riziko významně ovlivňuje celý průběh auditu od fáze plánování až po finalizaci.

„...podle našeho názoru finanční výkazy, o kterých hovoříme v předchozím textu, představují ze všech závažných hledisek správně finanční postavení firmy Alfa k 31.12.200x a to v souladu se všeobecně přijatými účetními zásadami...“⁵³[5]

Z výše uvedené citace ze zprávy auditora je patrná reflexe existence auditorského rizika. Fráze „podle našeho názoru“ odkazuje na skutečnost, že auditor mohl, bez toho aniž by o tom věděl, opomenout modifikovat svůj názor, jelikož nedokázal odhalit závažnou chybu. Slovní spojení „ze všech závažných hledisek“ zase postihuje skutečnost, že je časově velice náročné a nákladově neúnosné, aby auditor podrobně prověřil veškeré detaily. Připomeňme, že auditor vždy pracuje s určitým statistickým vzorkem, a tedy správnost jeho výroku může být ohrožena.

⁵³ [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4 str. 60.

Cílem auditora není riziko zcela eliminovat, to není ani možné, nýbrž auditor by si měl být takového rizika vědom, dokázat jej kvantifikovat a auditorskými testy ho dokázat omezit na nejnižší možnou míru a umožnit tak vydat přesvědčivý a transparentní výrok odrážející reálnou situaci účetní jednotky. Auditorské riziko existuje v každém jednotlivém zůstatku účtu a v auditorské praxi obecně platí, že se auditorské riziko skládá a je ovlivněno třemi druhy rizika: *inherentní, kontrolní a detekční riziko*. (viz. Obr. 4)



Obr. 4 Druhy auditorského rizika

Zdroj: Vlastní zpracování

Inherentní riziko⁵⁴ reflektuje citlivost účetního zůstatku na možnou odchylku, která může být signifikantní, pokud neexistuje patřičně efektivní způsob kontroly. V praxi se může například zůstatková hodnota zásob např. výpočetní techniky⁵⁵ výrazně odchýlovat od své skutečné hodnoty v důsledku procesu zastarávání nebo technologického rozvoje, který s sebou inherentní riziko nese.

Další významná komponenta auditorského rizika – **kontrolní riziko** – spočívá v tom, že při hospodářských a účetních operacích může dojít k chybě, kterou nelze předvídat nebo kterou neodhalí vnitřní kontrolní systém⁵⁶ účetní jednotky. Obecně se dá konstatovat, že mezi efektivností vnitřního kontrolního systému a velikostí kontrolního rizika existuje nepřímá úměra – čím efektivnější je vnitřní kontrolní systém, tím nižší je kontrolní riziko a

⁵⁴ V některé literatuře je toto riziko označováno jako „přirozené riziko“ viz. [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*.

⁵⁵ Pokud tedy přijmeme předpoklad, že hlavním cílem podnikání naší účetní jednotky je prodej výpočetní techniky.

⁵⁶ Viz. pododíl 3.2.1 Kontrolní testy na str. 33.

potažmo tím nižší je i *riziko detekční*

Detekční riziko plyne z neefektivní nebo špatně nastavené auditorské procedury a má za následek skutečnost, že může dojít k chybě v zůstatcích na účtech nebo v účetních operacích, která nebude odhalena auditorskými testy (při detekci) v průběhu auditu. Vysoké kontrolní riziko v praxi auditor zastřešuje tím, že přijímá nízké detekční riziko, které je ochoten akceptovat např. zvýšením četnosti testovaného vzorku.

Auditorské riziko může být vyjádřeno v **kvantitativní podobě** (např. 5 %) nebo ve svém nekvantifikovaném pojetí (např. *vysoké, nízké*).

V převážné většině případů hodnotí auditor auditorské riziko subjektivně **nekvantifikovaným pojetím** tj. *jako vysoké, střední a nízké* a to proto, že je velice obtížné daná rizika ohodnotit kvantitativně, resp. reálně odhadnout situaci v přesném numerickém vyjádření. Z tohoto důvodu se v praxi užívá skoro výhradně ohodnocení nekvantitativní, kdy auditor využívá zejména svých dosavadních zkušeností a znalostí, které o účetní jednotce nabyt v minulosti.

Grafickým vyjádřením nekvantifikovatelného pojetí rizika je tzv. **matice rizika**, která odráží vzájemné vztahy mezi jednotlivými riziky. Jeden z příkladů matice rizika znázorňuje Tab. 3.

Tab. 3 Matice rizika (Risk Matrix)

Posouzení inherentního rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	<i>nízké</i>	<i>nízké</i>	<i>střední</i>
střední	<i>nízké</i>	<i>střední</i>	vysoké
nízké	<i>střední</i>	vysoké	vysoké

Zdroj: [2] Králíček, V. (1997) na str.64.⁵⁷

V kvantifikovatelném neboli matematickém pojetí rizika se druhy auditorských rizik a

⁵⁷ [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2.

jednotlivé vztahy mezi nimi zpravidla vyjadřují pomocí **rovnice**, a to ve tvaru:

$$\mathbf{AR = PR \times KR \times DR} \quad (1)^{58}$$

Kde

AR ... auditorské riziko

PR ... přirozené riziko

KR ... kontrolní riziko

DR ... detekční riziko

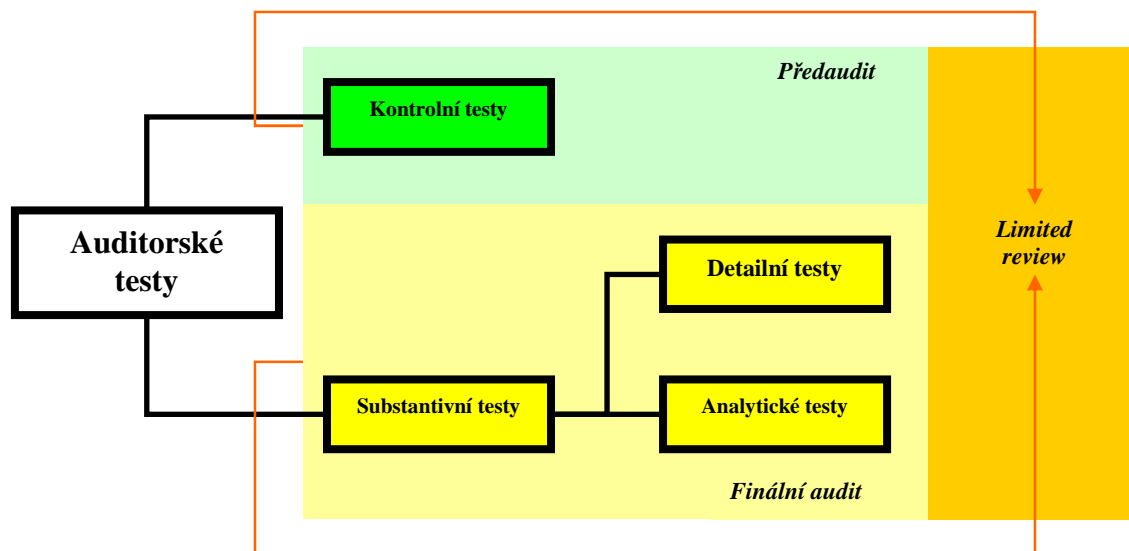
Zdroj: Dvořáček, J. (2005)

Významnost jednotlivých rizik a jejich podíl na celkovém auditorském riziku⁵⁹ je variabilní a liší se zejména v návaznosti na odvětví, ve kterém účetní jednotka realizuje svojí podnikatelskou aktivitu, vnitřní kontrolní systém aj.

2.2 Auditorské testy

[2] [5] [6] [8]

Auditor využívá pro svou práci několik druhů testů, jejichž podstatou je de facto eliminace různých druhů auditorských rizik. K základním postupům auditu (viz. oddíl 2.4 Auditorské postupy) auditor ve svém zpracování využívá *kontrolních a/nebo substantivních testů*. (pro přehled auditorských testů viz. Obr. 5).



⁵⁸ Rovnice auditorského rizika z [2] DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6 str. 63.

⁵⁹ O výběrovém a nevýběrovém riziku podrobněji pojednává oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48

Obr. 5 Auditorské testy

Vlastní zpracování

Na Obr. 5 lze vidět rozdělení auditu do jeho jednotlivých fází a jednotlivé auditorské testy, které s nimi úzce souvisí. Podrobněji jsou jednotlivé testy rozebrány v následujícím textu.

2.2.1 Kontrolní testy

[5] [6] [8]

Kontrolní testy⁶⁰ slouží k tomu, aby auditor objektivně ověřil, zda kontroly, které jsou v účetní jednotce nastaveny v rámci vnitřního kontrolního systému, fungují spolehlivě pro celou periodu auditovaného období a tedy zda nedochází k závažným chybám, které by mohly ovlivnit účetní operace potažmo zapříčinit chyby ve finančních výkazech. Při mapování vnitřního kontrolního systému si auditor vytváří celistvý obraz o hospodářských procesech probíhajících v jednotce a o kontrolním riziku a následně získává podstatné informace, na jejichž základě navrhuje relevantní kontrolní testy. V praxi se zpravidla postupuje tak, že se auditor dotazuje managementu popř. zaměstnanců na nižší úrovni organizační struktury, zkoumá a kontroluje účetní doklady nebo jednoduše pozoruje zaměstnance při jejich práci. Pokud je auditovaná jednotka silně závislá na výpočetní technice, tak auditor za pomoci softwarového odborníka definuje kontrolní testy pro software.

Kontrolní testy se zpravidla dělají ve fázi předaudit,⁶¹ tzn. v období, které cca o 1–3 měsíce předchází před datem účetní závěrky, a to z toho důvodu, aby auditor v předstihu zmapoval *vnitřní kontrolní systém* účetní jednotky, detekoval slabší místa v tomto systému a zvolil příslušný rozsah následných substantivních testů při finálním auditu.⁶²

Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky

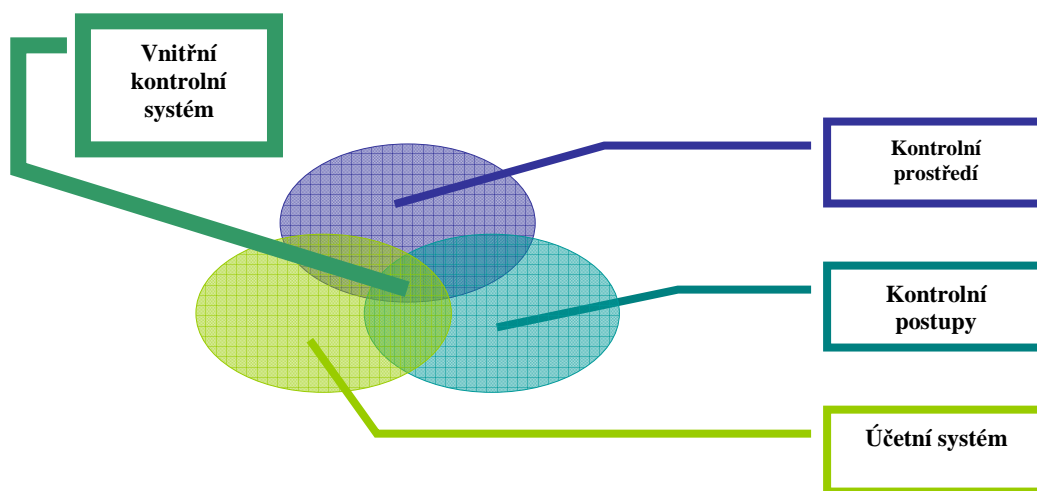
Každá účetní jednotka, která chce zajistit transparentnost svých finančních výkazů a prevenci proti nekalým účetním operacím a zpronevěrám, musí do svých vnitřních procesů implementovat efektivní **vnitřní kontrolní systém**, který by předcházel jakémukoliv

⁶⁰ V literatuře i praxi často označované jako tzv. *testy spolehlivosti*.

⁶¹ Pro jednotlivé fáze auditu viz. oddíl 1.6 Fáze auditu na str. 27.

⁶² Audit se rozděluje do dvou hlavních fází – Předaudit (zpravidla v období od září do prosince) a Finální audit (zpravidla v období od ledna do března).

deviantnímu chování zaměstnanců. Z pohledu auditora obsahuje vnitřní kontrolní systém (viz. Obr. 6 na str. 35) tři elementární prvky – *kontrolní prostředí*, *kontrolní postupy* a *účetní systém*, přičemž každý jednotlivý prvek je zastřešen politikou a postupy, které schvaluje management organizace a které poskytují určitou *přiměřenou jistotu*⁶³ o tom, že dojde k splnění určitých cílů. Je zjevné, že do ohniska zájmu auditora spadají pouze ty procesy a politiky, které mají přímý nebo nepřímý vliv na informace obsažené ve finančních výkazech, tj. informace⁶⁴ o existenci, úplnosti, právech, ocenění a prezentaci.



Obr. 6 Vnitřní kontrolní systém a jeho komponenty

Vlastní zpracování

Kontrolní prostředí (viz. Obr. 6) účetní jednotky reflektuje přístup managementu a správní rady k vnitřnímu kontrolnímu systému jako celku a k jednotlivým akcím, které vnitřní kontrolní systém udržují, pečují o něj a neustále zdokonalují. Jinými slovy se jedná o celkovou filozofii účetní jednotky a její implementace do kontrolních procedur v rámci této jednotky. Výrazem proaktivní filozofie, tedy dobrého kontrolního prostředí, může být v účetní jednotce existence auditorského výboru, přímá kontrola pravomocí, oddělení vnitřního auditu aj. Cílem auditora v této oblasti je seznámení se s přístupem managementu a správní rady, jejich znalostmi a reálnou činností v oblasti kontroly. **Účetní systém** zahrnuje metody, jakými se budou zaznamenávat hospodářské operace, záznamy o těchto

⁶³ Termín *přiměřená jistota* vystihuje skutečnost, že ani ten nejpečlivěji navržený vnitřní kontrolní systém nemůže stoprocentně zajistit, že dojde k naplnění jeho cílů, a auditor tedy musí očekávat, že takový vnitřní kontrolní systém poskytuje *přiměřenou*, nikoliv absolutní jistotu o splnění daných cílů.

⁶⁴ Podrobněji se informacemi a jejich atributy zabývá oddíl 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45.

operacích, reportování zpráv o hospodářských operacích a dodržování zodpovědnosti za příslušná aktiva a pasiva. Auditor má požadavek na to, aby účetní systém byl schopen zaznamenat všechny platné hospodářské operace včas, dostatečně podrobně a do správného účetního období.

Poslední komponentou vnitřního kontrolního systému jsou **kontrolní postupy**, které by měly zajistit přiměřenou jistotu, že budou dosaženy cíle a záměry managementu organizace v oblasti kontroly. Auditor se snaží získat znalosti a informace o kontrolních postupech, což je nutné při plánování auditu a výběr kontrolních testů, které by efektivnost kontrolních postupů měly posoudit. Obecně lze kontrolní postupy definovat jako nástroje a metody:

„... ke sledování, schvalování a provádění hospodářských operací, rozdělení povinností, navržení formy a užívání dokumentace a záznamů, přístupu k aktivům a záznamům a k nezávislé kontrole výkonů...“⁶⁵

V rámci efektivního kontrolního postupu by měly být všechny hospodářské operace *schváleny zodpovědnou osobou* popř. osobami, které jednají jen v rámci své definované pravomoci a zodpovědnosti. Se schvalováním úzce souvisí již zmíněné *rozdělení zodpovědnosti*, které má za hlavní cíl zabránit kterémukoliv zaměstnanci, který by jednal jen sám,⁶⁶ ve spáchání jakéhokoliv podvodné aktivity. Další nezbytnou součástí kontrolního postupu je přehledná *dokumentace* se záznamy všech hospodářských operací. Záznamy a dokumenty představují pro auditora tzv. **auditní stezku**,⁶⁷ která má klíčový význam při sledování průběhu hospodářských operací účetním systémem. V účetní jednotce by taktéž měly probíhat *nezávislé kontroly* s cílem porovnávat evidované množství aktiv se skutečným a popř. navrhnout příslušné opravy.

⁶⁵ [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Třaskalík, M.1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4 str. 252.

⁶⁶ Prevence tajných dohod mezi zaměstnanci a jejich podvodných aktů není cílem vnitřního kontrolního systému, jelikož pokud více zaměstnanců schvaluje, provádí a eviduje peněžní platby, nemůže jim žádný kontrolní systém zabránit při provedení podvodné platební hospodářské operace.

⁶⁷ V anglicky psané literatuře najdeme „auditní stezku“ často pod termínem „walkthrough“.

Kontrolní testy – nákupní cyklus

Následující odstavce se budou podrobněji zabývat **nákupním cyklem**⁶⁸ a kontrolními testy, které blíže testují efektivnost vnitřního kontrolního systému tohoto cyklu. V jistém zobecnění by se cyklus výdajů a výplat dal definovat jako směnu hotovosti⁶⁹ za nehotovostní zdroje, např. zásoby nebo služby. U zmíněného cyklu výdajů a výplat lze definovat dvě **základní obchodní funkce** (viz. Obr. 7), které se vztahují jak k dodavatelům, tak k zaměstnancům:

- zdroje jsou získávány od dodavatelů popř. zaměstnanců výměnou za závazek zaplacení
- závazky vůči dodavatelům popř. zaměstnancům jsou zaplacený.

V jednotlivých fázích nákupního cyklu vzniká celá řada dokumentů např. *nákupní žádanka*,⁷⁰ *nákupní příkaz*, *příjemka*, *faktura* a jiné interní doklady, na kterých jsou zaznamenány jednotlivé hospodářské procesy nákupu.

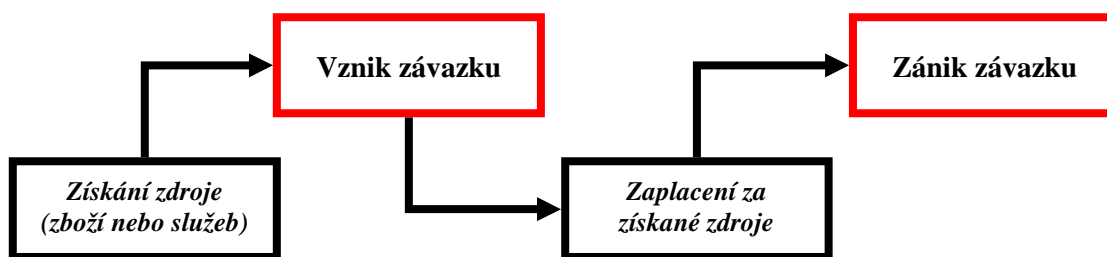
Nákupní cyklus se u jednotlivých účetních jednotek různí v závislosti na kontrolních postupech a organizační struktuře zakotvených v interních směrnicích těchto jednotek, avšak obecně lze detekovat mnoho procesů v nákupním cyklu, které jsou pro všechny účetní jednotky totožné nebo z velké části podobné. Pokud pracovník nebo oddělení účetní jednotky požaduje nákup např. zboží, tak musí vyhotovit *nákupní žádanku*, která je následně podstoupěna příslušné úrovni vedení ke schválení.

Schvalování hospodářských operací je velice citlivou oblastí vnitřního kontrolního systému, kdy se požaduje zejména to, aby byly všechny požadavky schváleny pouze příslušnými odpovědnými pracovníky a v případě, že neexistují správným způsobem schválené nákupní žádanky, tak by nemělo být zboží vůbec objednáno.

⁶⁸ Popř. se užívá pojem *nákupní cyklus*.

⁶⁹ Pojmem *hotovost* jsou chápány i finanční prostředky, které má účetní jednotka na bankovním účtu.

⁷⁰ *Nákupní žádanka* je definována jako písemná žádost, jež je adresována nákupnímu oddělení od zaměstnance nebo od oddělení požadující tento nákup.



Obr. 7 Základní funkce nákupního cyklu

Vlastní zpracování

Následně, pokud je nákupní žádanka schválena, je odeslána nákupnímu oddělení, jehož úkolem je žádanku a její nezbytné náležitosti zkontrolovat, vybrat dodavatele, u kterého bude zboží objednáno, a vyhotovit *příkaz k nákupu*.⁷¹ Veškerí dodavatelé by taktéž měli být schváleni managementem podniku a následně by měl být vytvořen *seznam schválených dodavatelů*, a to z toho důvodu, aby nemohly být realizovány nákupy od spřízněných stran⁷² často za nevýhodné ceny nebo za nevýhodných podmínek.

Obvykle jsou kopie nákupních příkazů odeslány dodavateli a také distribuovány příslušným oddělením. Následuje doručení zboží od dodavatele do „oddělení příjmů“ účetní jednotky, kde je spárováno a zkontrolováno s nákupním příkazem a následně je na toto zboží vystavena příjemka, jejíž kopie by měla být odeslána nákupnímu oddělení a „oddělení závazků“, které archivuje příjemky s příslušnými nákupními požadavky a příkazy k nákupu až do doby přijetí faktury od dodavatele. Při přijetí by měla být zkontrolována kvalita a množství zboží, jelikož pokud by tomu tak nebylo, tak by mohlo dojít k nežádoucí časové prodlevě, než by účetní jednotka zjistila, že přijala nechtěné nebo nekvalitní zboží.

Řada firem využívá **voucherového systému**, kdy veškerá dokumentace (faktura, příjemka, nákupní příkaz, nákupní požadavek) je archivována v souboru nesplacených voucherů a sortována dle data splatnosti. Dosavadním procesem jsme se dostali do fáze *vzniku závazku* (viz. Obr. 7) a následuje úhrada v hotovosti neboli zaplacení za získané zboží. Nezbytným předpokladem pro úhrady závazků je, aby byly schváleny a provedeny

⁷¹ *Příkaz k nákupu* blíže specifikuje požadované zboží nebo služby, cenu, množství a jiné relevantní informace.

⁷² Spřízněnou stranou se rozumí např. firmy rodinných příbuzných zaměstnanců nebo člena managementu. Výrazem v tomto textu není myšlen například vztah mateřské a dceřiné společnosti, který evidentně vztahem dvou spřízněných stran je.

pracovníky, kteří jsou nezávislí na získávání zdrojů. Sada dokladů je poslána pokladní účetní k zaplacení. Pracovníci zodpovědní za pokladnu by měli zkontrolovat přesnost a autentičnost⁷³ dokladů předtím, než je definitivně proplatí nebo zadají bance platební příkaz. Management by měl taktéž přijmout opatření, které by kontrolovalo, aby byly zaplaceny pouze *bona fide*⁷⁴ závazky, a tím zabránit platbám za nepřijaté zboží nebo duplikování plateb.

2.2.2 Substantivní testy

[5] [6] [8]

Substantivní testy jsou prováděny po zvážení *inherentního* a *kontrolního rizika* a jsou zaměřeny na omezení rizika detekčního na auditorem přijatelnou úroveň. **Substantivní testy** jsou definovány v návaznosti na výsledky testování vnitřního kontrolního systému. Pokud jsou kontrolní metody ve vnitřním kontrolním systému náležitě účinné, potom lze substantivní testy redukovat, neprovádět v takovém rozsahu a nezacházet do podrobností, avšak není možné ani racionální substantivní testy zcela vyloučit z důvodu, že kontrolní riziko je nízké.

Kontrolní a substantivní testy se dají odlišit dle jednoho klíčového hlediska – zatímco kontrolní testy poskytují informace o tom s jakou *pravděpodobností* dojde k chybě, tak substantivní testy poskytují důkaz o *existenci* této chyby.

Např. pokud výsledky kontrolních testů demonstrují, že postupy vnitřní kontroly jsou nespolehlivé a existuje tedy vysoké kontrolní riziko, potom auditor dochází k závěru, že tato nespolehlivost se promítla do finančních výkazů účetní jednotky, a předpokládá, že tyto výkazy budou taktéž s vysokou pravděpodobností obsahovat chybné odražení skutečného stavu, a proto auditor musí rozšířit *substantivní testy*.⁷⁵ Pokud následně substantivní testy detailů potvrdí tuto chybu, konstatuje auditor, že chyba reálně existuje, a provede další substantivní testy nebo navrhne upravení stávajících finančních výkazů.

Substantivní testy, neboli hloubkové testy jdoucí k samotnému základu, lze dělit do

⁷³ Statistiky ukazují, že zaměstnanci se dopouštějí podvodů spíše u neznámých dodavatelů než u zavedených firem.

⁷⁴ „Bona fide“ = v dobré víře, v dobrém úmyslu. V tomto textu chápáno slovní spojení „bona fide závazky“ jako závazek, u něhož jeho částka za odvedené zboží nebo služby odpovídá realitě.

⁷⁵ Zejména substantivní testy detailů.

dvou skupin – *testy detailů hospodářských operací a účetních zůstatků*⁷⁶ a *analytické testy věcné správnosti*. Účelem **detailních testů** údajů je ověření zůstatků jednotlivých analytických účtů. Obecně existují 3 typy testů detailních údajů – *test všech položek*, *test vybraných položek* a *test vzorku*. V praxi auditor používá zejména poslední z výše zmíněných druhů detailních testů – *test vzorku*.⁷⁷ Při těchto testech auditor vybírá vhodný vzorek pro daný analytický účet na základě významných charakteristik účtu, podrobí vzorek testům a následně své výsledky zobecňuje pro celý účet. *Statistická metoda výběru vzorku* (na rozdíl od *nestatistické* metody) má jednu zásadní výhodu a to takovou, že auditor je schopen kvantifikovat míru získané jistoty, že výsledky z testu vzorky mohou být zobecněny na celý účet, avšak tato metoda je náročná a předpokládá obšírné znalosti v oblasti statistiky.

Podstata **analytických testů věcné správnosti**⁷⁸ leží v porovnávání zaúčtovaných částek s hodnotami, které auditor na daných účtech očekává na základě možných vztahů mezi finančními a ostatními údaji či na základě různorodé propojenosti mezi hospodářskými aktivitami a účetními výkazy, jelikož v podvojném účetnictví má každá hospodářská operace dopad na jeden nebo více účtů a potažmo tedy dopad na finanční výkazy.

Analytické testy správnosti mají široké spektrum druhů – od jednoduchých testů srovnání v čase až ke složitějším regresivním analýzám založených na propracovanější statistické bázi. Analytické metody umožňují, aby auditor testem agregátních údajů účtů dospěl k závěrům o detailních informacích, které účet obsahuje. Na druhé straně **substantivní testy detailů** umožňují, aby si auditor vytvořil obraz o agregátních údajích pomocí detailů. V některých případech jsou analytické testy účinnějším nástrojem k dosažení cíle než substantivní testy detailů. Analytické testy by měly být využívány auditorem zejména jako pomůcka při plánování zakázky a jako prostředek, který napomáhá k vytvoření celistvého obrazu o finančních výkazech ve fázi závěrečného auditu.

V praxi se často setkáme se situací, kdy auditor využívá tzv. **duální testy**, kdy jsou kontrolní testy doplňovány substantivními testy nebo naopak, a jejichž hlavním cílem je získat doklady o kontrolním riziku i pravděpodobné chybě ve finančních údajích.

⁷⁶ V literatuře taktéž označovány jako tzv. *testy detailních údajů*.

⁷⁷ Podrobněji se auditorským vzorkem zabývá oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

⁷⁸ Upraveny Vyhláškou o auditorských standardech č. 56 „Analytické metody“.

Substantivní testy – pohledávky a tržby z prodeje

Při substantivním testování pohledávek a tržeb z prodeje auditor provádí celou řadu substantivních testů – celkovou *metodiku substantivních testů*⁷⁹ *pro pohledávky a tržby z prodeje* odráží Tab. 4 na str. 42, která je v následujícím textu podrobněji analyzována. Metodika uvádí 6 základních postupů, které mohou být při **substantivním testování pohledávek** a tržeb z prodeje užity, avšak žádná norma ani auditorská směrnice nepřikazuje auditorovi, aby na každém auditu využil všechny zmíněné procedury. Povaha a rozsah provedených postupů je závislá na povaze zakázky a úzce souvisí na auditorem stanovené úrovni kontrolního rizika, a tedy i na míře akceptovatelného rizika detekčního.⁸⁰

Verifikace matematické přesnosti je jednou z nejběžnějších procedur substantivního testování, kdy auditor přepočítává částky vypočtené klientem a své výsledky porovnává s částkami proklamovanými klientem. Hlavní podpůrnou dokumentací se při verifikaci pohledávek pro auditora stává **kontrolní bilance pohledávek** neboli **saldo konto pohledávek** – jedná se jmenný seznam všech klientových dlužníků z obchodního styku, kdy ke každému odběrateli je přiřazena dlužná částka a počet dní po době splatnosti. Výsledný kontrolní součet kontrolní bilance musí být shodný s zůstatkem pohledávek v hlavní knize. Jakákoliv odchylka musí být patřičně vysvětlena, jelikož matematická přesnost takového dokumentu, jakým je kontrolní bilance pohledávek, je zvláště důležitá, jelikož se následně stává vstupním materiálem pro celou řadu substantivních testů.

⁷⁹ Metodika substantivního testování auditorských korporací se může od teoretické metodiky v Tab. 4 odlišovat s ohledem na know-how každé firmy, avšak ve své podstatě vychází z obecné teoretické uzance uvedené v Tab. 4.

⁸⁰ Blíže o kontrolním a detekčním riziku viz. oddíl 2.1 Auditorské riziko na str. 30 popř. oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

Tab. 4 Metodika substantivních testů: Pohledávky

Tvrzení	Procedury
Ocenění	1. Verifikovat matematickou přesnost pohledávek a) Získat od pracovníků oddělení pohledávek splatný kontrolní zůstatek pohledávek b) Provést sloupcovou a křížovou kontrolu zůstatku c) Srovnat kontrolní součet pohledávek z kontrolní bilance s pohledávkami v hlavní účetní knize
Existence Práva Ocenění	2. Odsouhlasit zůstatky pohledávek a směnek s dlužníky
Existence Úplnost	3. Testem uzavření určit, zda tržby z prodeje a pohledávky jsou zaevidovány ve správném účetním období
Ocenění Práva	4. Zkontrolovat splatnost pohledávek a určit přiměřenost rezerv na pochybné účty
Existence Úplnost Ocenění	5. Provést analytické postupy pro určení, zda se evidované zůstatky tržeb z prodeje a pohledávek jeví přiměřeně
Prezentace	6. Zkontrolovat finanční výkazy s cílem určit zda a) pohledávky, směnky a tržby z prodeje jsou správně zatříděny a popsány b) zveřejnění jsou adekvátní.

Zdroj: [5] Ricchiutte, D (1994) na str.465.⁸¹

Následná procedura, která by měla následovat při testování pohledávek, resp. jejich existence a úplnosti, je **test uzavření**,⁸² jehož hlavní náplní a cílem je prověřit, zda tržby byly zaúčtovány do správného účetního období, tedy období, kdy nárok na zboží přechází na klienta zákazníka.⁸³ Test je zaměřen zejména na tržby realizovatelné ke konci fiskálního roku, a proto si pro *test uzavření* auditor většinou vybírá prodejní transakce v období 10 – 15 dnů před a po konci fiskálního roku. Pro některé klienty a to zejména pro proexportní podniky jsou důležité dodací podmínky tzv. *incoterms*,⁸⁴ u kterých se stává identifikace okamžiku realizace prodeje poněkud složitější a vyžaduje podrobnější prozkoumání přepravních dokumentů.

Dalším atributem řešícím zejména ocenění pohledávek, který musí auditor bezpodmínečně

⁸¹ [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Třaskalík, M. I. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

⁸² V anglické literatuře se často setkáváme s názvem *cut-off test*, který i v praxi nahrazuje český ekvivalent.

⁸³ Tento test se provádí za stejným účelem i pro nákladové účty resp. okamžik vzniku nákladů a jejich zaúčtování do příslušného účetního období.

⁸⁴ Incoterms (z anglického International Commercial Terms) byly poprvé schváleny v roce 1936 Mezinárodní obchodní komorou v Paříži, za účelem usnadnit a unifikovat dodací podmínky v mezinárodním obchodě. Od roku 1936 prošly řadou modifikací a novel až do dnešní podoby – Incoterms 2000 (13 položek doložek rozděleno do 4 kategorií).

prozkoumat, je **revize splatnosti pohledávek**,⁸⁵ kdy si auditor sám za pomoci vhodného softwaru rozdělí pohledávky podle jejich stáří po splatnosti nebo může využít kontrolní bilanci pohledávek a zkoumá, zda u některých starých pohledávek, ale i mladších, u kterých je pochybná bonita dlužníka, existuje riziko jejich nezaplacení odběratelem. Pokud takové riziko existuje, tak prověřuje, zda má účetní jednotka na dostatečné úrovni vytvořeny rezervy na nedobytné pohledávky.

Před tím, než si auditor utvoří konečný názor na stav pohledávek se často uchyluje k *analytickým testům*, které zaměřuje na účty, jejichž zůstatky se jeví jako neobvyklé nebo nelogické, aby popřípadě mohl tyto účty podrobit dalším substantivním testům. Závěrem auditorského programu auditor kontroluje prezentaci a zveřejňování účtů pohledávek ve finančních výkazech a jejich formální kompaktnost s obecně přijatými účetními principy.

Substantivní testy – pokladna a bankovní účet

Obdobná metodika, která byla popsána pro substantivní testy pohledávek a zachycena v Tab. 4, existuje i pro **substantivní testy – pokladna a bankovních účtů** viz. Tab 5. Účetní zůstatky auditor potvrzuje obdobným způsobem jako u pohledávek, avšak u bankovních účtů je jeden podstatný rozdíl, a to, že zatímco u pohledávek auditor potvrzuje zůstatky přednostně u významných odběratelů (auditorský vzorek⁸⁶), tak u bankovních účtů auditor potvrzuje všechny bankovní účty, které má účetní jednotka u jednotlivých bank založeny.

⁸⁵ V anglicky psané literatuře je tato procedura označována jako „aging“ nebo „aging of receivables“.

⁸⁶ Viz. 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

Tab. 5 Metodika substantivních testů pro pokladnu a bankovní účet

Tvrzení	Procedury
<i>Existence</i> <i>Práva Ocenění</i>	1. Potvrdit závěrečné zůstatky hotovosti se všemi bankami a ostatními depozitními institucemi
<i>Ocenění</i>	2. Verifikovat matematickou přesnost evidovaných zůstatků hotovosti a) Sečíst hotovost v denících. b) Trasovat kontrolní součty k hlavní účetní knize a klientem vyhotovenému bankovnímu sladění. c) Testovat pokladní hotovost.
<i>Existence</i> <i>Úplnost</i> <i>Ocenění</i>	3. Provést testy uzavření. a) Získat uzavírací bankovní výkazy (včetně stornovaných šeků, depozitních lístků a jiných debetních/kreditních memorand/ přímo z bank) (1) Verifikovat přesnost uzavíracích bankovních výkazů srovnáním stornovaných šeků, depozitních lístků a memorand s vklady a úvěry uvedenými ve výkazu. (2) Provéřít informace (např. data a částky) na uzavíracím bankovním výkazu a trasovat je k položkám v závěrečném bankovním odsouhlasení a k zápisům v denících hotovosti. (3) Zvážit nezbytnost provedení revize hotovosti. b) Odsouhlasit evidované zůstatky hotovosti s odsouhlasenými bankovními konfirmacemi. c) Prozkoumat vnitropodnikové a vnitrobankovní transfery v období kolem nového roku.
<i>Prezentace</i>	4. Revidovat finanční výkazy s cílem určit, zda: a) Zůstatky hotovosti jsou správně označeny a popsány. b) Zveřejnění jsou přiměřená.

Zdroj: [5] Ricchiute, D (1994) na str.472.⁸⁷

Při testech uzavření auditor využívá celou řadu dokumentů – *interní dokumentace* jako např. deník hotovosti, bankovní sladění, hlavní účetní kniha nebo *externí dokumentace* jako např. závěrečné bankovní výkazy, uzavírací bankovní výkazy⁸⁸ či bankovní konfirmace.

Důležitým dokumentem při substantivních testech bankovního účtu je **bankovní konfirmace**, která je de facto důkazním materiálem, který vyjadřuje skutečnost, jaký finanční obnos na běžném účtu má účetní jednotka u bankovního domu, popř. jaké úvěry byly účetní jednotce bankovním domem poskytnuty. Pro zvýšení jejich přesvědčivosti a nestrannosti jsou často posílány bankovním domem přímo auditorovi a nikoliv účetní jednotce.

⁸⁷ [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Třaskalík, M.1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

⁸⁸ *Uzavírací bankovní výkazy* nepředstavují úplné bankovní transakce jako *typické bankovní výkazy* (výpisy), nýbrž za krátké období (7 – 10 dnů) na konci fiskálního roku.

2.3 Cíle auditorských testů

[5] [6] [8]

Během auditu jednotlivých finančních výkazu je převážná většina auditorské práce zaměřena na systematické získávání a postupné vyhodnocování implicitních a explicitních údajů, které jsou ve finančních výkazech obsaženy. Každý zůstatek analytického účtu nese pro auditora určité informace rozmanitého charakteru, např. pokud auditor nalezne v hlavní knize⁸⁹ zůstatek na debetní straně účtu #112⁹⁰ (Zásoby) částku 2 mil. CZK, bude se snažit ověřit, zda tato informace o zůstatku účtu obsahuje atributy jakými je – **existence, úplnost, práva a závazky, ocenění a prezentace**.

- zveřejněné zásoby v hodnotě 2 mil. CZK skutečně ve skladě nebo v jiných prostorách účetní jednotky fyzicky existují (**Existence**),
- množství zásob obsahuje všechny výrobky na skladě (**Úplnost**),
- účetní jednotka má zákonné nebo podobné vlastnické právo k těmto zásobám (**Práva a Závazky**),
- zásoby jsou řádně vedeny historických cenách, zda nejsou podhodnoceny či nadhodnoceny (**Oceňování**),
- zásoby jsou řádně klasifikovány v účetnictví jako oběžná aktiva (**Prezentace**).

Z výše uvedeného plyne, že informaci „konečný zůstatek účtu #112 (Zásoby) je 2 mil. CZK“ lze kategorizovat do několika hledisek a jsou na ni auditorem kladeny různé požadavky – *existence, úplnost, práva a závazky, oceňování a prezentace*.

Existence je chápána jako skutečnost, že všechna evidovaná aktiva, pasiva a hodnota majetku fyzicky existují k určitému datu a že ke všem evidovaným hospodářským operacím došlo během daného období. Na **úplnost** je nahlíženo jako na skutečnost, že všechny transakce a účty, které mají být účetní jednotkou prezentovány ve finančních výkazech, jsou v nich skutečně obsaženy a žádné nejsou opomenuty. Požadavek na *úplnost* představuje pro auditora největší problém, jelikož v tomto případě je jeho hlavním úkolem zjistit neevidované hospodářské operace, což je v realitě velice obtížné.

Za **právem a závazky** stojí fakt, že aktiva představují majetek organizace a pasiva

⁸⁹ Pro termín „hlavní kniha“ se v praxi často setkáváme se zkratkou „G/L“ z anglického „General Ledger“.

⁹⁰ Pro zjednodušení předpokládáme, že tato účetní jednotka značí čísla účtů dle účetní osnovy pro podnikatele.

představují závazky organizace.⁹¹ Správné **oceňování** znamená, že aktiva, pasiva, příjmy a výdaje byly zaúčtovány a do finančních výkazů zahrnuty v odpovídající hodnotě⁹² a objemu. Zde je nutno dodat, že s oceněním úzce souvisí **alokace**, která znamená, že příjmy a výdaje jsou zaúčtovány do správného účetního období, kam věcně i časově patří.⁹³

Prezentací informací dokládá účetní jednotka, že všechny prvky finančních výkazů jsou řádně klasifikovány, popsány a zveřejněny v souladu se všeobecně uznávanými účetními zásadami a standardy platnými v odvětví, ve kterém účetní jednotka vykonává svou hospodářskou aktivitu.

Výše popsané cíle auditorských testů resp. požadavky kladené na informace finančních výkazů jsou v anglické literatuře označovány jako „**metodika CEAVOP**“

- Completeness = úplnost
- Existence = existence
- Accuracy = přesnost
- Valuation = ocenění
- Ownership = vlastnictví
- Presentation = prezentace

neboli „metodika šesti atributů informace“ důležitých k testování.

2.4 Auditorské postupy

[2] [5] [6] [7] [8]

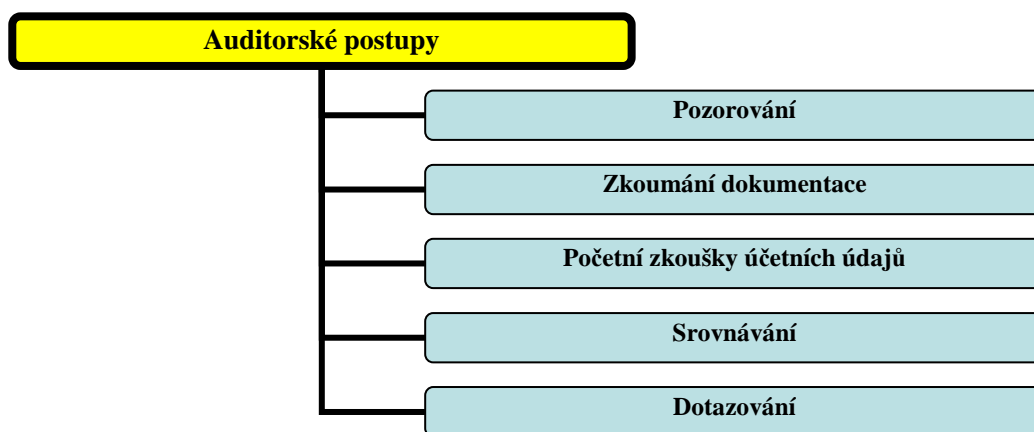
Jako spojité nádoby se chovají auditorské cíle a **auditorské postupy**, kdy si auditor vybírá auditorské postupy tak, aby za jejich pomoci dosáhl co nejefektivněji požadovaných cílů a seznámil se tak důkladně s jednotlivými vypovídajícími hodnotami informací na každém jednotlivém účtu ve finančních výkazech. V praxi je možné k uspokojení jednoho nebo více cílů využít jeden postup, nebo naopak velice často i několik postupů může sloužit k uspokojení a naplnění jednoho cíle (viz. Obr. 8).

⁹¹ V praxi se často auditor setkává s případy, kdy účetní jednotka neprávem účtuje odpisy z budov, průmyslových hal nebo jiných nemovitostí, ke kterým nemá vlastnické právo. Velice citlivou oblastí se pro účetní jednotku stávají také věci, které jsou předmětem leasingu, jelikož účetní jednotka v mnoha případech zaměňuje finanční leasing za operativní či naopak.

⁹² Zde je nezbytné připomenout ještě metody FIFO a LIFO (v ČR zakázaná), jejichž aplikace na zásoby může mít zcela zásadní dopady na finanční výkazy.

⁹³ Velice problematickou oblastí se v praxi stávají režijní faktury, které jsou často účetní jednotkou účtovány do špatného účetního období.

Pozorováním auditor velice snadno získává informace nejen o existenci majetku, např. fyzická kontrola resp. inventarizace zásob je zásadní pro audit výrobních podniků, ale pouhým pozorováním auditor snadno zjistí aktuální stav hmotných aktiv podniku, kdy např. auditor může zjistit v průběhu pozorování zásob, že jsou značně poškozeny nebo že jsou zastaralé, a posléze navrhnout a požadovat po účetní jednotce adekvátní snížení zůstatkové hodnoty zásob v bilanci na skutečnou hodnotu. Pozorování se stává účinným nástrojem i při hodnocení vnitřního kontrolního systému, kdy auditor může pozorovat jednotlivé zaměstnance při práci a udělat si obraz o tom, jak pověřený zaměstnanci plní zadané úkoly.



Obr. 8 Auditorské postupy

Vlastní zpracování

Za další auditorský postup se dá považovat **zkoumání dokumentace**,⁹⁴ kdy si auditor k evidovaným hospodářským operacím vyžádá od klienta příslušnou dokumentaci,⁹⁵ kterou dále podrobí detailnějšímu zkoumání, zda obsahuje patřičné náležitosti. Se zkoumáním dokumentace je úzce spjata *ověřování*, kdy lze existenci a oceňování zůstatků některých účtů doložit písemnými referencemi, např. přijaté úvěry lze snadno ověřit *bankovními konfirmacemi*⁹⁶ nebo závazky z obchodního styku lze ověřit konfirmací od významných dodavatelů.

⁹⁴ V praxi často označováno jako „vouching“

⁹⁵ Významné smlouvy, šeky, konfirmace, objednávky, příjmové pokladní doklady, faktury aj.

⁹⁶ Dle definice ČSOB: „představuje bankovní konfirmace nejen potvrzení zůstatků u všech bankovních účtů vedených u konkrétního bankovního ústavu, ale také výši bankovních záruk, případných exekucí na účtu, výši a změnu reálných hodnot derivátových nástrojů, podmínky poskytnutých úvěrů apod.“ [8]

Auditor taktéž může za pomoci **početních zkoušek účetních údajů** verifikovat matematickou přesnost doložených údajů např. tak, že sám dle zákonných předpisů spočítá daňové, popř. účetní odpisy a následně porovná své výpočty s vykazovanými čísly, popř. prozkoumá vnitropodnikovou směrnici. Další možností, auditorským postupem, který auditor při své práci používá, je zejména **srovnávání v čase**, kdy jsou vybrané položky porovnány s totožnými položkami za minulý fiskální rok, což slouží k zjištění různých trendů, které mají často silnou vypovídací schopnost v oblastech, které jsou pro účetní jednotku elementární a které jsou podrobeny hloubkovému auditu. Např. při auditu bankovního domu či jiné finanční instituce s největší pravděpodobností auditora nebude zajímat stav nevýznamných zásob, nýbrž bude svou práci soustředit na rezervy.

Posledním hojně využívaným nástrojem je **dotazování**, při němž auditor získá až 70 % veškerých písemných a verbálních informací. Pro dotazování zaměstnanců klienta je nesmírně důležité, aby měl auditor výpovědi zaměstnanců podloženy příslušnou dokumentací, jelikož vypovídací schopnost a spolehlivost odpovědí (zejm. zaměstnanců na nižších úrovních) mohou být v některých případech nízké.

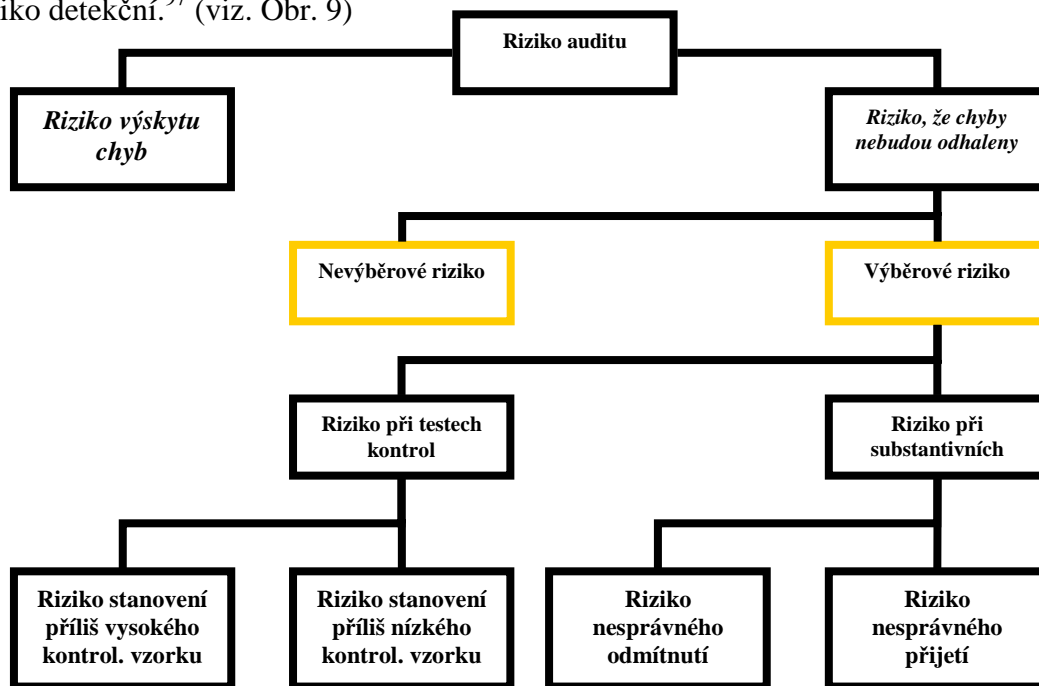
V praxi se často auditorské postupy prolínají a kombinují tak, aby ve finální podobě auditor získal co nejspolehlivější informace o celkového stavu podniku a hospodářských operacích v něm probíhajících a mohl je konfrontovat s finančními výkazy.

2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko

[5] [6] [8]

Z předešlého textu je patrná skutečnost, že pokud by auditor testoval všechny položky, které tvoří auditorskou množinu, byl by takový test velice časově náročný nebo nákladově neúnosný a mohlo by dojít k nežádoucí situaci, kdy by náklady na audit převýšily přínosy, které pro účetní jednotku audit představuje, což by znevážilo smysl takového auditu. Z výše uvedených důvodů auditor testuje vždy méně než 100 % položek tvořící auditovanou množinu. Takovýto test je založen na předpokladu, že samotný vzorek může být reprezentativním zástupcem auditované množiny a tedy závěry, které jsou prokázány na vzorku, mohou být posléze implikovány na celou auditorskou množinu, aniž by tato množina jako celek byla testována.

S výběrem vzorku úzce souvisí také *výběrové* a *nevýběrové riziko*, které přímo ovlivňuje riziko detekční.⁹⁷ (viz. Obr. 9)



Obr. 9 Riziko auditu při auditorských testech

Zdroj: [5] Ricchiutte, D (1994) na str. 332 a 373.⁹⁸

Výběrové riziko vyplývá ze skutečnosti, že určitý auditorský vzorek nebude věrně reprezentovat testovanou auditorskou množinu. Jinými slovy, atributy vzorku nebudou totožné s atributy celé množiny, tzn. vzorek může obsahovat nepřiměřeně méně nebo více kontrolních odchylek nebo finančních rozdílů, než existuje v auditované množině jako celku. V takovém případě budou závěry auditora značně odlišné od závěrů, které by učinil, pokud by se testovala celá množina, a tedy nelze závěry plynoucí z testu vzorku vztahovat na celek a vyslovovat o něm příslušné postuláty. Výběrové riziko je nepřímou úměrou závislé na velikosti vzorku, např. čím větší vzorek auditor testuje, tím menší výběrové riziko nese, v krajním případě je možno konstatovat, že pokud auditor testuje celý soubor, potom se výběrové riziko hypoteticky blíží k nule a prakticky neexistuje.

Na druhé straně lze **nevýběrové riziko** v jistém zobecnění definovat jako doplněk k výběrovému riziku, jelikož zahrnuje všechny aspekty rizika auditu, které nejsou způsobeny výběrem, např. chyba lidského faktoru při interpretaci odhalených chyb nebo

⁹⁷ Podrobněji se detekčnímu riziku věnuje oddíl 2.1 Auditorské riziko na str. 30.

⁹⁸ [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Třaskalík, M.1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

selhání při odhalování chyb obsažených v položkách vzorků.

Jelikož výběrové riziko hraje důležitou roli při výběru auditorského vzorku, můžeme konstatovat, že toto riziko taktéž významnou měrou ovlivňuje oba druhy auditorských testů⁹⁹ – *kontrolní* a *substantivní testy*. Při *testech kontrol* může v důsledku výběrového rizika dojít ke stanovení příliš velkého kontrolního rizika nebo naopak příliš nízkého kontrolního rizika.

Příliš vysoké kontrolní riziko by mohlo nastat v situaci, kdy auditor je ochoten tolerovat nižší míru odchylky (např. 3 %), než kterou vypočetl v důsledku výběrového rizika na základě nereprezentativního vzorku (např. 5 %), a kdy skutečná, ale auditorovi neznámá, odchylka celé množiny je nižší než odchylka auditorem tolerovaná (např. 2 %). V takovémto případě, kdy je požadovaná míra odchylky nižší (3 %) než míra odchylky auditorem vypočtená (5 %), auditor usoudí, že vnitřní kontrolní systém podniku není dostatečně účinný a tedy pravděpodobně zvýší kontrolní riziko¹⁰⁰ a tak, ač nevědomě, stanoví kontrolní riziko na příliš vysokou úroveň, která neodpovídá realitě a neodráží skutečný stav vnitřního kontrolního systému podniku. **Riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika** je pravým opakem stanovení příliš vysokého kontrolního rizika. Jedná se o situaci, kdy auditor neví, že skutečná míra odchylky v celé množině předjímá stanovení maximálního kontrolního rizika, a stanoví kontrolní riziko pod hodnotu maximální.

Výše popsané situace mají za následek nevhodnost (v případě stanovení příliš vysokého kontrolního rizika), kdy auditor stanoví vyšší rozsah substantivních testů, aby kompenzoval nedostatečnou efektivnost vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, nebo neúčinnost (v případě stanovení příliš nízkého kontrolního rizika), kdy auditor pravděpodobně omezí rozsah substantivních testů v důsledku chybného předpokladu, že kontrolní riziko je nízké, a tak se mohou stát substantivní testy nedostatečné v odhalování závažných chyb.

Při substantivních testech může dojít v důsledku výběrového rizika k nesprávnému přijetí

⁹⁹ Viz. oddíl 2.2 Auditorské testy na str. 33.

¹⁰⁰ S velikostí rizika souvisí druhy, načasování a rozsah auditorských testů viz. oddíl 2.2 Auditorské testy str. 33.

nebo nesprávnému odmítnutí hypotéz týkajících se účetních zůstatků aktiv nebo pasiv. **Riziko nesprávného odmítnutí** vyjadřuje skutečnost, kdy výsledek substantivních testů vzorku odůvodňuje závěr, že zůstatek účtu je zkreslen, i když, a to auditor neví, zkreslen není. Toto riziko, stejně jako riziko příliš vysokého kontrolního rizika, má za následek nehospodárnost auditorských testů, jelikož zpravidla počáteční chybný závěr („účetní zůstatek je zkreslen“) je revidován a auditor provádí další dodatečné procedury a posuzuje jiné doklady, aby vyvrátil nebo potvrdil svůj předchozí závěr. Naopak **riziko nesprávného přijetí** je riziko, že auditor přijme závěr, že zůstatek není zkreslen, i když zkreslen, a o tom auditor neví, je. V důsledku tohoto rizika je stejně jako u příliš nízkého kontrolního rizika v negativním směru ovlivněna účinnost auditu a v konečném důsledku by taková situace mohla vést k chybnému přijetí účetního zůstatku a následně k zavádějícím finančním výkazům.

2.6 Metody výběru auditorského vzorku

[5] [6]

Ke snížení výběrového rizika vede volba vhodné **metody výběru auditorského vzorku** a obecně platí, že vzorek může být vyhodnocen pomocí pravděpodobnosti jen tehdy, pokud je vybrán zcela náhodně a tedy očištěn od výběrového zkreslení. Pokud neplatí pro každou jednotku z auditované množiny, že bude vybrána se stejnou pravděpodobností, tak je výběr nepříznivě ovlivněn ve prospěch položek, které mají tuto pravděpodobnost výběru vyšší, a výběrové riziko se stává významnějším.

Z důvodu vyvarování se nereprezentativního výběru auditor při výběru auditorského vzorku volí mezi několika *metodami výběru*. Výběr pomocí **náhodných čísel** užívá k výběru z auditované množiny tabulek náhodných čísel, popř. čísel náhodně generovaných výpočetní technikou. **Systematický výběr** užívá auditor v situaci, kdy z množiny vybírá každou n-tou položku, a je užitečný u auditovaných množin, jejichž položky nemají identifikační čísla. Další možnou metodou, která se auditorovi nabízí, je **skupinový výběr**, kdy skupinový vzorek tvoří souvislá řada položek, např. auditor může pro *cut-off test*¹⁰¹ požadovat všechny přijaté faktury od 1. 12. 200x až ke dni, kdy audit

¹⁰¹ Cut-off test je jedním z auditorských substantivních testů, který složí zejména k ověření P (presentation) a C (completeness) nákladů na přelomu fiskálního roku (viz. oddíl 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45).

probíhá.

Namátkový výběr vytváří auditorský vzorek složený z položek, které do něho vstoupily bez zvláštního záměru, ale také bez vědomého zkreslení, např. namátkový výběr vystavených faktur jednoduše z pořadače v zásuvce. **Vrstevný výběr** spočívá v rozdělení testované množiny do homogenních podskupin (vrstev) dle různého klíče, např. u přijatých faktur může být rozdělovacím klíčem fakturovaná částka a podskupiny se testují zvlášť. Vrstevný výběr je založen na předpokladu, že položky v rámci jedné vrstvy se podobají více než vrstvy mezi sebou a tedy při detailnějším srovnání budou mít jednotlivé vrstvy rozdílné charakteristiky¹⁰² a ze statistického hlediska lze postulovat, že variabilita charakteristických znaků položek mezi vrstvami je vyšší než variabilita v rámci vrstvy.

2.7 Velikost auditorského vzorku

[5] [6]

V předchozím oddíle bylo analyzováno, jaké metody má auditor k dispozici, aby co nejlépe vybral z auditované množiny vzorek a eliminoval tak potenciální možnost výrazného zkreslení mezi vzorkem a auditovanou množinou, avšak tyto metody výběru neříkají nic o tom, jak má být zmíněný vzorek rozsáhlý, aby byl ze statistického hlediska a následně i z auditorského hlediska postačující pro jednotlivé auditorské testy. Při stanovení **velikosti vzorku** pro substantivní testy auditor zvažuje několik limitujících faktorů, které mají na obsažnost vzorku přímý vliv – *variabilita auditované množiny*, *přijatelné riziko nesprávného odmítnutí*,¹⁰³ *přijatelné riziko nesprávného přijetí*,¹⁰⁴ a *přípustná chyba*. (viz. Obr. 10 na str. 53)

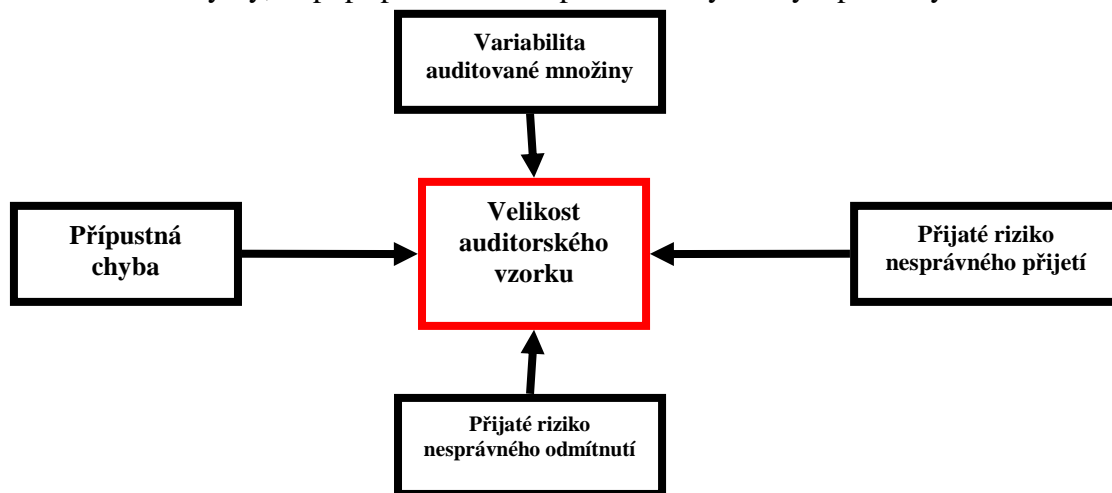
Jelikož finanční částky v auditované množině mají tendenci se různit, zpravidla se setkáváme v praxi se situací, že auditovaná množina obsahuje velkou četnost položek s malou finanční částkou, několik přiměřeně velkých položek a jen sporadicky položky s velkými finančními částkami. Proto prvním faktorem, limitujícím velikost auditorského vzorku, je **variabilita** auditované množiny, která ovlivňuje velikost vzorku nepřímou

¹⁰² Mezi úvěrovými podmínkami u krátkodobého a úvěrovými podmínkami dlouhodobého úvěru se dá nalézt spousta odlišností.

¹⁰³ U kontrolních testů se jedná o *přijatelné riziko stanovení příliš vysokého kontrolního rizika*.

¹⁰⁴ U kontrolních testů se jedná o *přijatelné riziko stanovení příliš nízkého kontrolního rizika*.

úměrou – čím více se různí sledované charakteristiky (finanční částky), tím větší vzorek bude auditor pro své testy požadovat. V praxi je variabilita často posuzována subjektivně na základě zkušeností auditora jako *nízká nebo vysoká* nebo je vypočtena na bázi směrodatné odchylky,¹⁰⁵ popřípadě auditor spoléhá na výsledky z předešlých let auditu.



Obr. 10 Velikost auditorského vzorku a její faktory

Vlastní zpracování

Jak bylo uvedeno,¹⁰⁶ **riziko nesprávného odmítnutí** představuje situaci, kdy auditor chybně proklamuje, že na zůstatku účtu existují odchylky od reality, avšak takovéto odchylky ve skutečnosti neexistují. Pro auditora je citlivější oblastí riziko nesprávného odmítnutí (u substantivních testů) než riziko stanovení příliš vysokého kontrolního rizika,¹⁰⁷ jelikož nesprávně odmítnutý účetní zůstatek by v krajním případě mohl vést k nesprávné auditorské zprávě a jelikož pravděpodobné dodatečné testování za účelem potvrzení nebo vyvrácení předešlého (chybného) závěru je nákladnější než stanovení příliš vysokého kontrolního rizika. Mezi velikostí auditorského vzorku a přijatelným rizikem nesprávného odmítnutí existuje negativní korelační vztah – čím nižší riziko nesprávného odmítnutí je auditor ochoten u klienta akceptovat, tím větší vzorek pro příslušný substantivní test zvolí. Obdobné úvahy lze aplikovat i na **přijatelné riziko nesprávného přijetí**,¹⁰⁶ kdy auditor nepravděpodobně akceptuje nesprávný zůstatek, který tedy není auditorem upraven a činí finanční výkazy potencionálně zavádějícími.

¹⁰⁵ Popř. lze užít vypovídající schopnosti *rozptylu* jako statistické veličiny variability.

¹⁰⁶ Viz. oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

¹⁰⁷ Pro lepší orientaci v terminologii auditorského rizika viz. Obr. 9 Riziko auditu při auditorských testech na str. 49.

Poslední proměnou ovlivňující velikost auditorského vzorku je **přípustná chyba** neboli maximální přípustná finanční chyba, která může na finančním zůstatku existovat, aniž by způsobila závažné zkreslení finančních výkazů. V praxi je tato chyba označována zkratkou ADPT¹⁰⁸ a vyjadřuje velikost kladné i záporné odchylky substantivními testy vypočítané hodnoty účetního zůstatku od účetního zůstatku ve finančních výkazech.

¹⁰⁸ Zkratka ADPT je odvozena od anglického výrazu *Auditing Posting Threshold*.

3 Praktická implementace vybraných testů při auditu firmy Alfa

3.1 Kontrolní testy a jejich aplikace pro firmu Alfa

V předchozí kapitole 2 Auditorské riziko a testy, respektive v jejím pododdíle 3.2.1 Kontrolní testy, byla detailně rozebrána metodika kontrolních testů, která se v tomto oddíle stane teoretickým východiskem pro definování a následnou implementaci kontrolních testů, jejichž výsledky dají auditorovi souhrnný obraz o efektivitě vnitřního kontrolního systému¹⁰⁹ firmy Alfa a pomohou určit velikost kontrolního rizika,¹¹⁰ které auditor musí respektovat po celou dobu auditu a reflektovat jeho velikost do definování detailních testů.

Po podrobném prozkoumání firmy Alfa (při němž se auditor zaměřil zejména na přístup managementu k vnitřním kontrolám, pravidelnost revize kontrol coby reakce na v čase se měnící vnitřní prostředí firmy, na celkovou filozofii firmy Alfa a jejího vedení v oblasti řízení rizik a na ekonomické prostředí a sektor služeb, ve kterém firma Alfa působí a provádí většinu svých ekonomicko-hospodářských aktivit) byly pro aplikaci kontrolních testů vybrány **dva procesy – nákupní proces¹¹¹ a proces vyúčtování cestovného.**

Nákupní proces a jeho testování pomocí kontrolních testů byl vybrán, protože přes tento proces projde v účetní jednotce značná část veškerých nákladů, které firma za celý fiskální rok nakupuluje. Při tomto procesu dochází k pohybům peněžních prostředků (ať už zaplacení v hotovosti nebo bankovním převodem) a tedy tento proces je nejnáchylnější k deviantnímu chování zaměstnanců, zpronevěrám nebo jiným vážnějším podvodům, které mají zákonitě vliv na zkreslení hospodářského výsledku a tedy účetních výkazů. *Proces vyúčtování cestovného* autor zvolil a podrobil kontrolním testům z toho důvodu, že obor podnikání firmy Alfa povyšuje cestovné mezi významné položky v nákladech této firmy. Navíc v *procesu vyúčtování cestovného* participuje mnoho externích zaměstnanců, u nichž je dle dosavadní praxe riziko podvodu vyšší než u stálých zaměstnanců.

Veškerá práce, která se týkala procesů a efektivnosti nastavených vnitřních kontrol firmy

¹⁰⁹ Pro definici a vysvětlení pojmu vnitřní kontrolní systém viz. pododdíl 3.2.1. Kontrolní testy na str. 33.

¹¹⁰ Kontrolní riziko viz. oddíl 2.1 Auditorské riziko na str. 30.

¹¹¹ Teoretické východisko průběhu nákupního procesu je v pododdíle 3.2.1. Kontrolní testy na str. 33.

Alfa, proběhla v listopadu 2008, kdy auditorský tým působil ve firmě Alfa v rámci fáze předaudit.¹¹²

3.1.1 Nákupní proces ve firmě Alfa

Pro celkové zanalyzování, detekci jakýchkoliv změn v nákupním procesu¹¹³ od minulého roku, pochopení a následné vyhodnocení efektivnosti kontrolních mechanismů vnitřního kontrolního systému nákupního procesu firmy Alfa byl auditorem¹¹⁴ zvolen auditorský postup dotazování,¹¹⁵ jelikož se jedná o velice flexibilní a interaktivní způsob získávání interních informací. Stěžejním bodem před provedením samotného postupu dotazování byla příprava relevantních otázek, které pokryly oblasti nejcitlivější na případnou chybu nebo jinou diskrepanci způsobenou náhodně, popř. s určitou mírou vědomého zavinění, a výběr fundované osoby, která byla dotazována. Pro zmapování nákupního procesu byli pro interview vybráni jednatel (CEO)¹¹⁶ a finanční ředitel (CFO)¹¹⁷ firmy Alfa jakožto dvě nejpovolanější osoby, které teoreticky vědí o celkovém nákupním procesu nejvíce, a tedy jsou předurčeny k tomu, aby poskytly široké spektrum důležitých informací a poznatků.

Auditor¹¹⁸ provedl dvě nezávislá interview zejména z toho důvodu, aby lépe pochopil systém veškerých kontrol v nákupním procesu a také aby mohl jednotlivé výpovědi vzájemně konfrontovat. Zároveň je nutné připomenout, že si byl auditor taktéž v této fázi auditu vědom, že pro interview mohlo být vybráno více zaměstnanců firmy Alfa, avšak z časových a nákladových důvodů tak neučinil a pro pochopení celého procesu a následného definování dostatečných kontrolních testů považoval informace získané od dvou manažerů společnosti za dostatečné.

Celý nákupní proces byl po dotazování výše zmíněných manažerů rozdělen do několika fází (**vyhotovení a autorizace smlouvy/objednávky, obdržení faktury, schválení a zaúčtování faktury a zaplacení faktury**), jejichž podrobnější analýze se věnuje

¹¹² Pro fáze auditu a jejich význam pro celkový audit viz. oddíl 1.6 Fáze auditu na str. 27.

¹¹³ V některých případech je „nákupní proces“ dále v této práci značen zkratkou „NP“.

¹¹⁴ Pod slovem „auditor“ se v celé kapitole 3 Praktická implementace vybraných testů při auditu firmy Alfa rozumí *auditorská společnost* popř. *asistent auditora (konkrétněji autor této práce)*, který de facto prováděl veškeré kontrolní a substantivní testy a aplikoval auditorské metody, které jsou v této kapitole dále analyzovány a detailně popsány.

¹¹⁵ Viz. oddíl 2.4 Auditorské postupy na str. 46 popř. viz. Obr. 8 Auditorské postupy na str. 47.

¹¹⁶ CEO z anglického *Chief Executive Officer*.

¹¹⁷ CFO z anglického *Corporate Financial Officer*.

¹¹⁸ V praxi tyto auditorské testy provádí AA1 nebo AA2 tzn. asistent auditora 1. nebo 2. rokem.

následující text. Fáze nákupního procesu v praxi se dají konfrontovat s teoretickým rozdělením fází nákupního cyklu na *Obr. 7 Základní funkce nákupního cyklu* na str. 38.

Vyhotovení a autorizace smlouvy/objednávky

Management firmy Alfa si byl vědom toho, že pokud by nebyly řádně vymezeny a rozděleny autorizační pravomoci,¹¹⁹ tak by v nákupním cyklu mohlo docházet k situaci, kdy by si řadový zaměstnanec mohl objednat prakticky jakékoliv zboží/službu bez vědomí svých nadřízených. Aby se firma této ztrátové situaci vyvarovala, rozdělil management firmy Alfa objednávky zboží/služeb do dvou skupin – **centralizované**¹²⁰ a **decentralizované** (prováděny na úrovni divizí) a delegoval autorizační pravomoc objednávat na vybrané zaměstnance. Pokud se jedná o objednání zboží/služby, jehož pořizovací cena je nižší než 30 tis. CZK, a zboží/služba spadá do kategorie decentralizovaných objednávek, potom takové zboží/služba může být objednáno na divizionální úrovni¹²¹ a autorizováno ředitelem příslušné divize. Pokud zboží/služba nesplňuje výše zmíněné požadavky na objednávku, potom musí ředitel divize poslat *žádanku* ředitelství (konkrétně na technicko-hospodářský úsek firmy Alfa), kde žádanka prochází následným schvalovacím procesem.

Autorizace žádanek, tedy pravomoc schválit žádanky z jednotlivých divizí a následně vyhotovit *objednávku*, je opět závislá na pořizovací ceně zboží/služby, o které je žádáno. CFO firmy Alfa má právo schválit žádanky do 40 tis. CZK (zde je nutno poznamenat, že ve firmě Alfa tvoří nákup zboží/služby v pořizovací ceně do 40 tis. CZK 90 % veškerých nákupů a tedy CFO schvaluje rozhodující většinu nákupů), ale výhradně jednatel společnosti může autorizovat žádanky vyšší než 40 tis. CZK. Pokud by se jednalo o nákup zboží/služby vyšší než 1,5 mil. CZK potom je oprávněn jednatel společnosti autorizovat objednávku pouze se souhlasem valné hromady.

NP Kontrola 1

Schválení smlouvy/objednávky zmocněnou osobou (ředitel divize, CEO, CFO) - každá smlouva/objednávka musí být odsouhlasena příslušnou osobou - podpis na smlouvě/objednávce.

¹¹⁹ Autorizační pravomocí je ve firmě Alfa rozuměno schvalování příslušných dokumentů osobou, na níž byla oficiálně delegována pravomoc k takovému schvalování.

¹²⁰ Centralizované objednávky jsou prováděny na úrovni ředitelství a vztahují se např. na objednávku telefonů, výpočetní techniky pro ředitelství a jednotlivé divize atd.

¹²¹ Zde je nutno poznamenat, že firma Alfa má 18 divizí po celé ČR.

Firma Alfa se snaží převážnou většinu objednávek v nákupním cyklu kategorizovat jako centralizované z toho důvodu, aby ředitelství mělo lepší přehled o všech nákupech a tyto nákupy spadaly pod jeho pravomoc.

Obdržení faktury

Další fází nákupního procesu je obdržení faktury od dodavatele firmy Alfa. Z důvodu, že se firma Alfa snaží sledovat politiku centrálně plánované a řízené dokumentace, jsou veškeré *přijaté faktury*¹²² doručeny na ředitelství a jsou zaznamenány do systémového modulu *kniha přijatých faktur*, opatřeny *likvidačním listem* a následně odeslány na příslušné divize pro odsouhlasení věcné správnosti.

NP Kontrola 2

Zaznamenání došlých faktur do modulu došlých faktur a ověření existence likvidačního listu.

Schválení a zaúčtování faktury

Ředitel příslušné divize odsouhlasí věcnou správnost faktury¹²³ tak, že ji porovná s objednávkou/smlouvou. Výrazem takového odsouhlasení faktury je podpis ředitele divize na *likvidačním listě* s datem, kdy k odsouhlasení věcné správnosti došlo.

NP Kontrola 3

Odsouhlasení věcné správnosti - každá přijatá faktura musí být odsouhlasena ve smyslu věcné správnosti zmocněnou osobou (ředitel divize, CFO, CEO) - podpis na likvidačním listě.

Každá přijatá faktura musí být autorizována podpisem na likvidačním listě ještě předtím, než je zaúčtována do systému, přičemž pravidla pro celkovou autorizaci přijatých faktur jsou obdobná jako pravidla pro autorizaci objednávek.

NP Kontrola 4

Schválení faktury - každá faktura musí být schválena (autorizována) - podpis na likvidačním listě.

Všechny autorizované faktury jsou potom poslány interní poštou z divize zpět na ředitelství, kde po kontrole všech nezbytných náležitostí dochází ke spárování

¹²² Pod pojmem *přijaté faktury* se rozumí také *režijní faktury* i *faktury za import*.

¹²³ Pokud se jedná o centralizovanou objednávku/smlouvu a/nebo objednávku/smlouvu nad 40 tis. CZK, tak věcná správnost pochopitelně kontroluje na úrovni ředitelství (CEO, CFO).

odsouhlasení v knize přijatých faktur a následně dojde k zaúčtování do účetního systému SAP.¹²⁴

NP Kontrola 5

Přijatá faktura souhlasí se smlouvou/objednávkou - data na přijaté faktuře (dodavatel, dodací podmínky, množství, cena aj.) souhlasí s daty ve smlouvě/objedávce.

Po náležitém odsouhlasení faktury a zkontrolování všech náležitostí je faktura podstoupena pro zaúčtování odpovědnou účetní a pro každé zaúčtování je vytisknut *likvidační lístek*, který podává podrobné informace o náležitostech účtování, např. jméno účetní datum, předkontace aj.

NP Kontrola 6

Zaúčtování faktury - každá faktura je zaúčtována příslušnou účetní, jejíž jméno, podpis a datum je na likvidačním lístku.

Zaplacení faktury

Zaplacení faktury je jednou z posledních fází nákupního procesu. Každý den dochází k vygenerování *přijatých splatných faktur* ze systému SAP a veškeré faktury v dospělosti jsou zaznamenány na *souhrnný report transakcí* a společně s *likvidačními listy* pro každou fakturu předány finančnímu řediteli společnosti Alfa, který po kontrole likvidačních listů a jejich spárování se *souhrnným reportem transakcí* vydá příkaz k úhradě a vše stvrdí svým podpisem na souhrnný report transakcí.

NP Kontrola 7

Schválení souhrnného reportu transakcí - každý report transakcí a následné platby musí být schváleny zmocněnou osobou (CFO).

Pouze CFO má přístup k transakcím na bankovním účtu a může provádět platby z bankovního účtu. Čísla účtů, na která může posílat finanční prostředky, jsou implicitně generovaná ze systému SAP, v případě zadání chybného neregistrovaného čísla účtu není platba provedena.

NP Kontrola 8

Otestování, zda je možno poslat peníze z bankovního účtu firmy Alfa na jiný účet než systémem vygenerovaný.

¹²⁴ Účetní software SAP je v českých firmách nejrozšířenějším účetním programem.

Výpis z bankovního účtu je spárován se souhrnným reportem transakcí a částky u jednotlivých položek z bankovního výpisu jsou kontrolovány, zda korespondují s částkami odsouhlasenými na souhrnném reportu transakcí. Tato kontrola je prováděna asistentkou finančního ředitele společnosti Alfa na denní bázi a je doložena jejím podpisem.

NP Kontrola 9

Platba správné částky - částka na bankovním výpisu je identická s částkou na přijaté faktuře potažmo na souhrnném reportu transakcí.

Pro úplnost se auditor zaměřil na zaúčtování přijaté faktury a nadefinoval ještě jednu kontrolu, kterou chtěl zjistit, zda účetní náklady plynoucí z přijatých faktur byly zaúčtovány do správného účetního období, kam věcně a hodnotově patří, a nedocházelo tedy ke zkreslování nákladů potažmo hospodářského výsledku dle potřeb managementu.

NP Kontrola 10

Zaúčtování faktury do správného účetního období - náklady musí spadat do periody, kdy byly vytvořeny - kontrola v systému SAP.

Tab. 6 Kontroly v nákupním cyklu firmy Alfa

NP Kontrola	Deskripce kontroly
1	Schválení smlouvy/objednávky zmocněnou osobou (ředitel divize, CEO, CFO) - každá smlouva/objednávka musí být odsouhlasena příslušnou osobou - podpis na smlouvě/objednávce.
2	Zaznamenání došlých faktur do modulu došlých faktur a ověření existence likvidačního listu.
3	Odsouhlasení věcné správnosti - každá přijatá faktura musí být odsouhlasena ve smyslu věcné správnosti zmocněnou osobou (ředitel divize, CFO, CEO) - podpis na likvidačním listě.
4	Schválení faktury - každá faktura musí být schválena (autorizována) - podpis na likvidačním listě.
5	Přijatá faktura souhlasí se smlouvou/objednávkou - data na přijaté faktuře (dodavatel, dodací podmínky, množství, cena aj.) souhlasí s daty ve smlouvě/objednávce.
6	Zaúčtování faktury - každá faktura je zaúčtována příslušnou účetní, jejíž jméno, podpis a datum je na likvidačním listku.
7	Schválení souhrnného reportu transakcí - každý report transakcí a následné platby musí být schváleny zmocněnou osobou (CFO).
8	Otestování, zda je možno poslat peníze z bankovního účtu firmy Alfa na jiný účet než systémem vygenerovaný.
9	Platba správné částky - částka na bankovním výpisu je identická s částkou na přijaté faktuře potažmo na souhrnném reportu transakcí.
10	Zaúčtování faktury do správného účetního období - náklady musí spadat do periody, kdy byly vytvořeny - kontrola v systému SAP.

Vlastní zpracování

Po podrobném prozkoumání nákupního cyklu firmy Alfa, bylo v tomto cyklu detekováno 10 vnitřních kontrol, které mají tvořit obranný mechanismus proti jakýmkoliv chybám,

popř. záměrným zpronevěrám. Pro přehlednost byla vytvořena Tab. 6 na str. 60, která slouží k souhrnnému přehledu všech důležitých kontrol v nákupním procesu firmy Alfa.

Vlastní kontrolní test nákupního procesu firmy Alfa

Po identifikování kontrol auditora zajímalo, zda jsou tyto kontroly účinné v praxi, zda zaměstnanci firmy Alfa respektují a dodržují tyto kontrolní mechanismy, jinými slovy, zda je vnitřní kontrolní systém v oblasti nákupního procesu¹²⁵ dostatečně efektivní a eliminuje jakékoliv náznaky nebo realizaci deviantní chování. Nezbyvalo nic jiného, než nadefinované kontroly ověřit v praxi kontrolním testem.

Pro kontrolní test nákupního cyklu byl použit auditorský postup *zkoumání dokumentace*,¹²⁶ kdy byl vybrán auditorský vzorek složený z 25 přijatých faktur a k nim byla vyžádána příslušná podpůrná dokumentace.¹²⁷ Samotná metoda výběru jednotlivých faktur byla kombinací *vrstevného výběru*, kdy byly faktury vzestupně srovnány dle částky, na kterou byly vystaveny, a rozděleny do pěti skupin, a *náhodného výběru*, kdy z každé skupiny bylo náhodně vybráno pět faktur pro samotný kontrolní test. Velikost auditorského vzorku byla stanovena na základě metodiky KAN.¹²⁸

Po obdržení vybraných faktur od zaměstnanců firmy Alfa došlo k samotnému testování, kdy auditor zkoumal, zda ke všem přijatým fakturám existuje veškerá výše popsaná dokumentace a zda všechny dokumenty obsahují patřičné náležitosti např. podpis, datum, resp. zda jsou naplněny všechny kontrolní mechanismy tak, jak jsou nadefinovány v Tab. 6. Kontroly 1–10 byly aplikovány postupně na každou položku auditorského vzorku. Výstupem celého kontrolního testu byla Tab. 7 na str. 62, která se zároveň stala auditorovou podpůrnou dokumentací a byla založena do *spisu auditora*.¹²⁹

¹²⁵ V textu se pro slovní spojení „nákupní proces“ objevuje i jeho synonymum „nákupní cyklus“.

¹²⁶ Pro podrobnější informace o zkoumání dokumentace viz. oddíl 2.4 Auditorské postupy na str. 46.

¹²⁷ Např. souhrnný report transakcí, likvidační list, likvidační lístek atd.

¹²⁸ KAN je interní směrnice a metodika auditorské firmy.

¹²⁹ Pro podrobnější informace o *spisu auditora* viz. oddíl 1.5 Auditorská dokumentace – spis auditora na str. 25.

Tab. 7 Kontrolní test pro nákupní proces firmy Alfa

Cíl testu:	Otestovat efektivnost vnitřního kontrolního systému nákupního cyklu firmy Alfa.
Metoda:	Prozkoumání podpůrné dokumentace z hlediska kontrolní prvků nákupního procesu a celkové zhodnocení. Dle KAN vybráno pro auditorský vzorek 25 přijatých faktur.

Číslo kontroly:			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
fa	Číslo přijaté faktury	Dodavatel	Podpis na objednávce/ kupní smlouvě	Existence likvidačního lístu	Odsouhlasení věcné správnosti	Autorizace faktury	Kontrola detailů na faktuře	Zaúčtování fa - podpis na likvidačním lístku	Podpis CFO na souhrnném reportu transakcí	Test bankovního účtu	Spárování částky výpisu z bů s fakturou	Zaúčtování fa do správného účetního období	Platba dne
1	22080008067	Dodavatel A	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	12.8.2008
2	2308000253	Dodavatel B	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	24.7.2008
3	2208004252	Dodavatel C	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	16.5.2008
4	2208006249	Dodavatel D	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	24.6.2008
5	2208005581	Dodavatel E	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	16.6.2008
6	2208003239	Dodavatel F	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	9.4.2008
7	2208002066	Dodavatel G	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	7.3.2008
8	2208009152	Dodavatel H	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	9.9.2008
9	5208000051	Dodavatel I	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	16.7.2008
10	2308000050	Dodavatel J	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	poznámka	10.3.2008
11	2108000630	Dodavatel K	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	21.5.2008
12	2108001242	Dodavatel L	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	6.10.2008
13	2108000829	Dodavatel M	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	23.7.2008
14	5108000002	Dodavatel N	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	22.5.2008
15	5108000429	Dodavatel O	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	nezaplaceno
16	5108000360	Dodavatel P	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	13.6.2008
17	2108001472	Dodavatel Q	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	nezaplaceno
18	2108000430	Dodavatel R	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	10.4.2008
19	2308000202	Dodavatel S	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	26.8.2008
20	2208010477	Dodavatel T	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	8.10.2008
21	2108001029	Dodavatel U	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	13.8.2008
22	2308000150	Dodavatel V	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	27.5.2008
23	2308000100	Dodavatel W	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	25.4.2008
24	2208007097	Dodavatel X	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	11.7.2008
25	2108000201	Dodavatel Y	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	21.2.2008

Auditní stezka neboli walk-through nákupního cyklu.

Poznámka: Faktura nebyla zaúčtována do správného časového období, proto bude nezbytné ve finální fázi auditu pomocí testu uzavření (cut off test) účtování faktur blíže prozkoumat.

Závěr: Kontrolní test potvrdil efektivnost vnitřního kontrolního systému nákupního cyklu k 30/09/2008 a tedy vnitřní kontroly jsou považovány za dostatečné. Nicméně během finálního je nutné provést podrobný test uzavření.

Vlastní zpracování

Po prozkoumání všech položek auditorského vzorku, respektive přijatých faktur a k nim relevantní dokumentace, auditor neshledal žádné zásadní nesrovnalosti, které by svědčily o jakémkoliv zásadním selhání a neefektivnosti vnitřního kontrolního systému v nákupním procesu firmy Alfa. Avšak je nutné připustit, že auditor při tomto kontrolním testu našel malé, nikoliv zásadní, nesrovnalosti, které musel podrobit dalšímu podrobnějšímu zkoumání, aby jejich existenci mohl uspokojivým a přesvědčivým způsobem vysvětlit a vyvarovat se tak situaci, kdy by závěry kontrolního testu nebyly podloženy dostatečnou úrovní důkazních a vysvětlujících informací. Jednotlivé nesrovnalosti jsou barevně vyznačeny v Tab. 7.

Fa č. 2308000050 se stala první z nuancí kontrolního testování (v Tab. 7 je pod položkou 10). Auditor při kontrole zaúčtování této faktury do účetního systému SAP zjistil, že nebyla naplněna NP Kontrola 10, jelikož účetní zaúčtovala tuto fakturu do špatného účetního období – faktura a náklady z ní plynoucí měly spadat do měsíce června, ale reálně byla zaúčtována až v červenci, čímž došlo k dočasnému nadhodnocení hospodářského výsledku, a to by v konečném důsledku při kumulaci chybně zaúčtovaných faktur mohlo vést ke zkreslení účetních výkazů. Z tohoto důvodu auditor přistoupil k podpůrnému testu a za využití namátkového výběru si vyžádal po zaměstnancích firmy Alfa dalších 25 přijatých faktur, u kterých kontroloval, zda jsou zaúčtovány časově správně. V této druhé etapě se prokázalo, že každá z 25 faktur byla zaúčtována správně, a proto auditor prohlásil chybu u fa č. 2308000050 za výjimečnou, v níž hrála zjevnou roli spíše náhodná chyba lidského faktoru než jeho úmyslný záměr.

Nicméně tento incident přiměl auditora k tomu, aby se ve finálním auditu více zaměřil na podrobnější *cut-off test*, a tak dostatečně pokryl riziko špatného zaúčtování, jehož významnost po odhalení fa č. 2308000050 vzrostla stejně tak jako reálnost jeho dopadu na konečnou podobu účetních výkazů.

Další dvě skutečnosti, které byly kontrolním testem nákupního procesu odhaleny, se týkaly toho, jak firma Alfa dokáže dostát svým závazkům a platit za zboží/služby, které odebrala od svých dodavatelů. K přijatým fakturám č. 2108001472 a 5108000429 neexistovaly bankovní výpisy, které by dokládaly, že firma Alfa za tyto faktury zaplatila, což opodstatněně vyvolalo patřičnou pozornost auditora. Primárně nebyl tento fakt spojován s

jakýmkoliv náznakem platební neschopnosti firmy Alfa, avšak bylo nezbytné získat informace, které by ho vysvětlily. Nakonec se ukázalo, že obě výše zmíněné přijaté faktury byly mladšího data a dle sjednaných obchodních podmínek nebyly ještě po době splatnosti. Jakýkoliv náznak počínající nebo dokonce již existující platební neschopnosti u firmy Alfa byl touto skutečností vyvrácen.

Pro komplexnější obraz vnitřního kontrolního systému nákupního procesu firmy Alfa auditor vytvořil *auditní stezku* pro nákup služeb, a tak demonstroval všechny vnitřní kontroly na konkrétní položce, a *vývojový diagram*,¹³⁰ aby zachytil schvalování nákupního procesu v koncentrovanější vizuální podobě.

Výše uvedené odstavce deklarují skutečnost, že auditor při kontrolním testu nákupního procesu neodhalil žádné náznaky toho, že by firma Alfa nastavila v rámci svého nákupního procesu vnitřní kontroly bez dostatečné efektivnosti. Zůstává sice pravdou, že při konkrétním kontrolním testu auditor našel jednu diskrepanci (viz. případ špatného zaúčtování fa č. 2308000050), avšak zde je nutno dodat, že byla spíše náhodného než záměrného charakteru. Každopádně auditor bude pracovat s možností špatného zaúčtování a při finálním auditu bude dostatečným množstvím a hloubkou substantivních testů riziko, že by se ve firmě Alfa účtovaly náklady popř. výnosy do špatného období, redukovat na jím přijatelnou míru. Taktéž je třeba mít stále na mysli, že vzorek 25 přijatých faktur s sebou nese jistou míru *výběrového rizika*¹³¹ a stává se tedy limitujícím faktorem pro výsledky z testu těchto 25 přijatých faktur.

3.1.2 Proces vyúčtování cestovného

Aby auditor porozuměl způsobu, jakým se ve firmě Alfa účtují *cestovní náklady*,¹³² jak celý proces funguje a jak je ošetřen, zvolil jako *auditorský postup interview* s vybranými zaměstnanci (finanční referent, mzdová účetní), pod jejichž pravomoc cestovní náklady spadají nebo jsou s nimi jakkoliv spojeni; a se členy managementu (CEO, CFO). Na základě pohovorů bylo zjištěno, že cestovní náhrady jsou ve firmě Alfa rozděleny podle účelu a destinace cesty do tří hlavních skupin – **zahraniční služební cesty, tuzemské**

¹³⁰ Podrobný *vývojový diagram* pro proces autorizace objednávek/obchodních smluv ve firmě Alfa je v části Příloha 3 na str. 93.

¹³¹ Pro jednotlivé druhy rizika viz. 2.1 Auditorské riziko na str. 30.

¹³² V některých případech je *proces vyúčtování cestovného* dále v této práci z úsporných důvodů značen zkratkou „VC“.

služební cesty a tzv. specifictransport, a proto můžeme ve firmě Alfa detekovat i tři různé kontrolní mechanismy a postupy v procesu vyúčtování cestovného. Pro pochopení vnitřního kontrolního mechanismu v oblasti cestovních nákladů a následného navržení odpovídajícího kontrolního testu bylo nutno analyzovat způsoby vyúčtování cestovného u jednotlivých skupin zvlášť.

Zahraniční služební cesty

Každá zahraniční služební cesta musí být schválená jedním z jednatelů¹³³ firmy Alfa, aby se vůbec mohla uskutečnit a aby mohly být zaměstnanci¹³⁴ výdaje proplaceny. Po navrácení se ze zahraniční služební cesty manažer archivuje veškeré účtenky a jiné daňové doklady, na jejichž základě vyplní *formulář cestovních výdajů* a svým podpisem stvrdí věcnou správnost všech uvedených údajů.

VC Kontrola 1

Věcná správnost o zahraniční služební cestě je doložena podpisem zaměstnance (manažera) na formuláři cestovních výdajů.

Následně je formulář cestovních výdajů podstoupen jednatelem společnosti, jehož podpis na formulář je považován za výraz odsouhlasení zahraniční služební cesty. Nakonec je tento formulář doručen účetní, která ho zaúčtuje do systému a taktéž svým podpisem a datem zaúčtování deklaruje tento krok. Ve většině případů jsou výdaje proplaceny až po služební cestě, pouze v jednom případě dochází k okamžitému proplacení, jelikož oba jednatele firmy Alfa mohou promptně používat debetní kartu k úhradám výdajů spjatých s takovou cestou.

VC Kontrola 2

Zahraniční cesta je odsouhlasena podpisem jednatele firmy Alfa na formuláři cestovních výdajů.

VC Kontrola 3

Existuje likvidační lístek o zaúčtování zahraniční služební cesty účetní – podpis účetní na tomto lístku.

Tuzemské služební cesty

Proces fungování vyúčtování cestovného v případě tuzemských služebních cest (vyjma specifictransportu) je obdobou zahraničních služebních cest s tím rozdílem, že tuzemská

¹³³ Ve firmě Alfa jsou dva jednatele společnosti – p. Černý a p. Bílý, zahraniční služební cesta pana Bílého musí být schválena p. Černým a p. Černý si zahraniční služební cestu schvaluje sám.

¹³⁴ U zahraničních služebních cest je „zaměstnanec“ z převážné většiny případů synonymem pro „manažera“.

služební cesta může být schválena ředitelem jednotlivé divize a není tedy nutný výhradně podpis jednatele společnosti. V případě užití soukromého vozidla je zaměstnanci proplacena náhrada, kterou firma Alfa standardně počítá na bázi průměrné spotřeby napsané ve velkém technickém průkazu vozidla, počtu ujetých kilometrů a amortizace vozidla dle zákona.¹³⁵ Vyplnění formuláře cestovních výdajů a zaúčtování do softwaru SAP probíhá obdobným způsobem jako u zahraničních služebních cest a tedy žádné další kontrolní mechanismy z něho nevyplývají.

Specifictransport

Pojmem *specifictransport* firma Alfa označuje podnikatelskou činnost, při níž dochází k distribuci zboží jejími zaměstnanci, kteří pro tuto distribuci užívají svá soukromá vozidla. Ve své podstatě se dá označit specifictransport jako hospodářská činnost, která naplňuje hlavní předmět podnikání firmy Alfa, a z tohoto důvodu plyne pro firmu Alfa nesporný význam specifictransportu.

Tato větev vyúčtování cestovného má pro firmu Alfa, potažmo i pro auditora, zásadní význam, jelikož ze všech tří zmíněných druhů tvoří drtivou většinu veškerých cestovních nákladů, které jsou promítnuty do výsledovky firmy Alfa a mají významný vliv na velikost hospodářského výsledku. Dílčí částky výplat cestovného u specifictransportu jsou sice v porovnání s částkami za služební cesty¹³⁶ zanedbatelné, avšak v celkovém objemu jsou náklady na výplatu cestovného z specifictransportu mnohem vyšší než suma nákladů na cestovné za služební cesty, a proto tvoří pro audit vnitřní kontrolní proces a mechanismus kontrol specifictransportu jedno z nejcitlivějších míst, jehož nedostatečná efektivnost by vedla k výrazným odchylkám mezi realitou a účetními výkazy firmy Alfa a snižování jejich transparentnosti.

Každý zaměstnanec firmy Alfa, jehož pracovní náplní je rozvoz denního zboží v rámci specifictransportu, má svého *nadřízeného inspektora*, který na měsíční bázi za daného zaměstnance vyplní údaje¹³⁷ do *formuláře cestovních výdajů*. Údaje, které jsou vyplněny ve formuláři a které následně inspektor schvaluje, musí korespondovat s údaji zakotvenými

¹³⁵ Dle zákona č. 119/1992 Sb. o cestovních náhradách byla v roce 2008 amortizace 4,1 CZK/km.

¹³⁶ *Služebními cestami* jsou myšleny cesty *tuzemské* i *zahraniční*.

¹³⁷ Takovým údajem ve formuláři cestovních výdajů je např. jméno zaměstnance, typ a značka vozidla, počet ujetých km za měsíc, délka sjednaného okruhu, objížďky atd.

ve smlouvě o dopravě zboží,¹³⁸ jež má každý zaměstnanec specifictransportu s firmou Alfa podepsanou. Náhrada za použití auta je kalkulována obdobným vzorcem jako tomu bylo u služebních cest.

VC Kontrola 4

Každá cesta specifictransportu je schválena inspektorem – podpis na formuláři cestovních výdajů.

VC Kontrola 5

Formulář cestovních výdajů koresponduje se smlouvou o dopravě zboží, kterou má zaměstnanec specifictransportu podepsanou u firmy Alfa.

Následně jsou inspektorem schválené formuláře zaslány z divizí na ředitelství do oddělení mezd, kde účetní zkontroluje formální a obsahovou správnost vyplněných údajů, formulář vytiskne a předá p. Modrému, vedoucímu všech inspektorů, který znovu kontroluje, zda je náhrada spočítána správným způsobem a zda při výpočtu nedošlo k chybám či omylům, a správnost potvrdí svým podpisem.¹³⁹

VC Kontrola 6

Kontrola obsahové správnosti formuláře cestovních výdajů p. Modrým doložena podpisem.

Následně jsou schválené formuláře dány mzdovou účetní do systému COS,¹⁴⁰ přičemž relevantní údaje o účtování jsou zaznamenány do patřičné kolonky na formulář cestovních výdajů a celá operace je doložena podpisem pí Červené.

VC Kontrola 7

Cestovné je zaúčtováno do COSu – podpis účetní p. Červené na formuláři cestovních výdajů.

U jména každého zaměstnance specifictransportu je na dokumentech označení „SP“¹⁴¹ jakožto další kontrolní mechanismus. Pokud u mzdového vyúčtování zaměstnance s označením SP není vyúčtováno cestovné, tak mzdová účtárna žádá vysvětlení, proč cestovné inspektor nevyúčtoval, a tím se předchází situaci, že by inspektor zapomněl schválit formulář cestovních výdajů některému ze zaměstnanců popřípadě by byla schválena náhrada za specifictransport zaměstnanci, který ho neprovádí nebo nemá podepsanou s firmou Alfa smlouvu o specifictransportu.

¹³⁸ Smlouva o dopravě zboží upravuje podmínky, za kterých bude zaměstnanec rozvážet zboží, okruh rozvozu, jeho délku atd.

¹³⁹ Do července roku 2008 formuláře cestovních výdajů schvaloval pouze pan Červený, který nechtěl delegovat pravomoc na pana Modrého a tedy vše osobně kontroloval, proto v poli schvalovacího podpisu nenalezneme podpis p. Modrého, ale p. Červeného.

¹⁴⁰ COS je mzdový modul účetního systému.

¹⁴¹ SP je interní značka firmy Alfa, která vyjadřuje skutečnost, že jedná o zaměstnance specifictransportu.

K další kontrole dochází, když je seznam všech zaměstnanců s označením SP porovnán se seznamem zaměstnanců, kteří mají nárok na vyplacení cestovného. Pokud je detekován zaměstnanec, který má nárok na vyplacení cestovného a nemá označení SP, pak mzdová účetní žádá p. Modrého popř. příslušného inspektora o podrobnější vysvětlení, a tak se předchází vyplacení cestovného zaměstnanci nebo osobě, která na něj nemá nárok. Po vysvětlení všech těchto diskrepancí účetní pí Růžová osobně kontroluje, zda měsíční vyplacené cestovné souhlasí se mzdovou rekapitulací odpovídajícího měsíce, nicméně tato kontrola není doložena žádným podpisem.

VC Kontrola 8

Na výplatní listině pro specifictransport je u všech zúčastněných jmen zaměstnanců firmy Alfa označení „SP“.

VC Kontrola 9

Suma vyplaceného cestovného za daný měsíc souhlasí se sumou cestovného ve mzdové rekapitulaci.

Pokud se nevyskytuje žádná chyba nebo nesrovnalost, tak jsou informace o cestovním převedeny z COSu do elektronického souboru, který je kompaktní se systémem SAP, a následně zpracovány v oddělení mezd panem Hnědým.

Auditor detekoval 9 vnitřních kontrol, které v oblasti vyúčtování cestovného tvořily část vnitřního kontrolního systému firmy Alfa. Mimo výše zmíněné kontroly vyúčtování cestovného auditor přidal ještě dva kontrolní mechanismy, aby zcela pokryl cyklus výplat cestovného a ověřil jeho efektivnost v praxi. Zatímco k nadefinování a otestování VC Kontrola 10 vedly auditora stejné důvody jako tomu bylo u nákupního procesu u NP Kontrola 10, VC Kontrola 11 byla auditorem začleněna do kontrolního testu z důvodu zjištění, zda se ve firmě Alfa řádně podepisují zaměstnanecké smlouvy a nehrozí riziko fenoménu „černých duší“, což by mělo za následek vyplácení mezd a jiných nákladů spojených se zaměstnancem fiktivním osobám, které pro firmu nikdy nepracovaly.

VC Kontrola 10

Cestovné bylo zaúčtováno do správného účetního období.

VC Kontrola 11

Smlouva o dopravě zboží obsahuje všechny důležité náležitosti zejm. podpis zaměstnavatele a podpis zaměstnance.

Tab. 8 Kontroly v cyklu výplat cestovného (Specifictransport) u firmy Alfa

VC Kontrola	Deskripce kontroly
1	Věcná správnost o zahraniční služební cestě je doložena podpisem zaměstnance (manažera) na formuláři cestovních výdajů.
2	Zahraniční cesta je odsouhlasena podpisem jednatele firmy Alfa na formuláři cestovních výdajů.
3	Existuje likvidační lístek o zaúčtování zahraniční služební cesty účetní – podpis účetní na tomto lístku.
4	Každá cesta specifictransportu je schválena inspektorem – podpis na formuláři cestovních výdajů.
5	Formulář cestovních výdajů koresponduje se smlouvou o dopravě zboží, kterou má zaměstnanec specifictransportu podepsanou u firmy Alfa.
6	Kontrola obsahové správnosti formuláře cestovních výdajů p. Modrým doložena podpisem.
7	Cestovné je zaúčtováno do COSu – podpis účetní p. Červené na formuláři cestovních výdajů.
8	Na výplatní listině pro specifictransport je u všech zúčastněných jmen zaměstnanců firmy Alfa označení „SP“.
9	Suma vyplaceného cestovného za daný měsíc souhlasí se sumou cestovného ve mzdové rekapitulaci.
10	Cestovné bylo zaúčtováno do správného účetního období.
11	Smlouva o dopravě zboží obsahuje všechny důležité náležitosti zejm. podpis zaměstnavatele a podpis zaměstnance.

Vlastní zpracování

Z důvodu větší přehlednosti všech kontrol cyklu výplat cestovného u firmy Alfa byla vytvořena souhrnná Tab. 8 obsahující všech 11 kontrol v cyklu výplat cestovného.

Vlastní kontrolní test vyúčtování cestovného

Oblast zahraničních a tuzemských cest byla auditorem považována za méně nebezpečnou z hlediska chybných, ať už úmyslných nebo neúmyslných, zaúčtování těchto cest. Navíc počet těchto služebních cest a náklady na ně jsou ve srovnání s specifictransportem zanedbatelné a v konečném důsledku by jakékoliv diskrepance v těchto dvou druzích cestovních výdajů neměly materiální dopady na případnou zkreslenost dokumentů účetní závěrky. Z těchto důvodů auditor náhodně otestoval tuzemské a zahraniční cestovné metodou náhodného výběru tří zahraničních a tří tuzemských služebních cest uskutečněných v auditovaném roce 2008 a výsledky tohoto kontrolního testu nepotvrdily žádné náznaky neefektivnosti vnitřních kontrol (viz. VC Kontrola 1, VC Kontrola 2 a VC Kontrola 3). Z výše popsaných důvodů auditor svou pozornost soustředil zejména na oblast specifictransportu, jenž je pro firmu Alfa z hlediska nákladového a z hlediska její podnikatelské činnosti elementární. Celý kontrolní test pro cyklus výplat cestovného pro

zaměstnance z specifictransportu je zachycen v Tab. 9 na str. 71.

Pro výběr auditorského vzorku auditor zvolil metodu¹⁴² *náhodných čísel*, kdy si rozdělil zaměstnance provádějící specifictransport ve firmě Alfa dle kalendářních měsíců, a pak náhodnými čísly vybral za každý měsíc od ledna do října dva zaměstnance, čímž získal auditorský vzorek¹⁴³ čítající 20 položek a tím uspokojil auditorské požadavky KAN.¹²⁸ Poslední dva měsíce v roce byly podrobeny kontrolnímu testu až v lednu 2009 ve fázi finálního auditu, jelikož při předauditu, který probíhal v listopadu, bylo takové testování neproveditelné. Z listopadu a z prosince bylo vždy vybráno pouze po jednom zaměstnanci. K těmto zaměstnancům si auditor následně vyžádal podpůrnou dokumentaci a zkoumal primárně její fyzickou existenci a následně její obsah, resp. skutečnost, zda obsahuje všechny nezbytné náležitosti dle kontrol identifikovaných v cyklu výplat cestovného.

Při vlastním kontrolním testu auditor neshledal žádné zásadní nedostatky ve fungování kontrolních mechanismů firmy Alfa, nicméně byly zde identifikovány dvě skutečnosti, které vzbudily auditorovu pozornost natolik, že k jejich vysvětlení použil auditorský postup¹⁴⁴ *následného dotazování* p. Modrého, vedoucího všech inspektorů ve firmě Alfa, ve své podstatě člověka plně zodpovědného za výplaty veškerého cestovného ze specifictransportu. Auditor u 11 z 20 zaměstnanců odhalil nesrovnalosti mezi počtem km ve formuláři cestovních výdajů a ve smlouvě o dopravě zboží, jelikož v těchto 11 případech měl zaměstnanec podepsanou smlouvu s firmou Alfa na kratší jízdní okruhy, než vykazoval v formuláři cestovních výdajů. A jelikož byla tato kilometrová diskrepance objevena u 50% položek auditorského vzorku, začal ji auditor považovat za materiální a předpokládal, že je VC Kontrola 5 velice slabá a po praktické stránce efektivně nefungující.

¹⁴² Pro teoretické pozadí metod výběru auditorského vzorku viz. 2.6 Metody výběru auditorského vzorku na str. 51.

¹⁴³ Pro auditorský vzorek viz. oddíl 2.5 Auditorský vzorek a jeho riziko na str. 48.

¹⁴⁴ Pro jednotlivé auditorské postupy viz. 2.4 Auditorské postupy na str. 46.

Tab. 9 Kontrolní test pro cyklus výplat cestovného (Specificttransport) u firmy Alfa

Cíl:	Ověřit a zhodnotit efektivnost vnitřních kontrol u procesu spojeného s vyúčtováním cestovného (Specificttransport).
Metoda:	Vybrání 22 zaměstnanců, kteří mají s firmou Alfa podepsanou smlouvu o dopravě zboží (SDZ), obdržení jejich osobních složek a příslušné dokumentace a ověřit zda veškerá dokumentace obsahuje požadované náležitosti.

Číslo kontroly:	11	11	11	11	11	5	5	4	6	7	8	9	10	
	Smlouva o dopravě zboží (SDZ)					Formulář cestovních výdajů (FCV)								
Zaměstnanec	počet dnů rozvozu	km	typ vozu	podpis zaměstnance	podpis zaměstnavatele	počet dnů rozvozu souhlasí SDZ a FCV	počet km souhlasí SDZ a FCV	FCV je podepsán inspektorem	FCV podepsáno p. Modrým	FCV je podepsáno mzdovou účetní	SP znak na formuláři z COSu	Suma cestovného ze souhrnného formuláře sedí na mzdovou rekapitulaci	Zaúčtování cestovného do správného období	Měsíc
1	6	66	Škoda Felicia	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Červenec
2	6	43	Fiat Brava	ano	ano	ano	ano	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Říjen
3	6	40	Fiat 125P	ano	ano	ano	ano	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Březen
4	6	10	Škoda 105S	ano	ano	ano	poznámka 1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Leden
5	6	67	Škoda Fabia	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Říjen
6	6	87	Fiat Scundo	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Duben
7	6	59	HYUNDAI	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Červen
8	6	55	Chrysler Voyager	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Květen
9	6	59	Seat Ibiza	ano	ano	ano	ano	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Březen
10	6	84	Nissan Almera	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Červenec
11	6	99	BMW 318i	ano	ano	ano	poznámka 1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Srpen
12	6	89,5	Citroen	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Červen
13	6	120	Ford Focus	ano	ano	ano	ano	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Leden
14	6	100	Renault Scenic	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Srpen
15	6	112	VW Jetta	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Duben
16	6	96	Citroen ZX	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Květen
17	6	90	Škoda 120L	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Září
18	6	90	Škoda 125L	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Únor
19	6	74	Ford Sierra	ano	ano	ano	poznámka 1	poznámka 2	ano	ano	ano	ano	ano	Září
20	6	15	Škoda 120L	ano	ano	ano	poznámka 1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Únor
21	6	112	Škoda 120	ano	ano	ano	poznámka 1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Listopad
22	6	117	Peugeot	ano	ano	ano	poznámka 1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	Prosinec

Poznámka 1: Některé nesrovnalosti v kilometrech mezi SDZ a FCV jsou způsobeny tím, že během celého týdne je počet zákazníků variabilní, a proto je značně variabilní počet km během týdne. Nicméně všechny SDZ budou aktualizovány do konce ledna 2009.

Poznámka 2: U některých vyúčtování chybí na formuláři cestovních výdajů podpis inspektora v důsledku skutečnosti, že některá vyúčtování jsou posílána mailem.

Závěr: Kontrolní test potvrdil efektivnost vnitřního kontrolního systému vyúčtování cestovného (Specificttransport) k 30/09/2008 a tedy vnitřní kontroly jsou považovány za dostatečné.

Vlastní zpracování

Nicméně p. Modrý během následného interview tyto kilometrové neshody objasnil s vysvětlením, že někteří zaměstnanci specifictransportu rozvázejí zboží s nepravidelnou periodicitou, že počet klientů je v rámci jednotlivých dnů v měsíci nestálý a že na vytyčených trasách čas od času dochází k opravám pozemní komunikace, což má za následek silniční uzavírky, následnou diverzi dopravy a v konečném efektu prodloužení trasy. Na základě těchto skutečností se velice variabilní proměnnou během měsíce stává i délka trasy, kterou musí zaměstnanec se svým vozidlem během jednotlivých dnů absolvovat. Při dotazování se p. Modrý taktéž nechal slyšet, že si je tohoto nedostatku v pracovních smlouvách plně vědom a že o ni informoval management společnosti Alfa, který následně rozhodl, že všechny zaměstnanecké smlouvy, jež jsou tímto faktem postihnuty, musí být do konce ledna 2009 aktualizovány.¹⁴⁵ Po tomto objasnění kilometrové nesrovnalosti a předložení adekvátní dokumentace o silničních výlukách přestal auditor pochybovat o tom, že by VC Kontrola 5 byla neefektivní, nýbrž došel k závěru, že tato kontrola efektivně pokryla všech 22 prvků auditorského vzorku.

Druhou neshodou, která byla kontrolním testem odhalena, byla neexistence podpisu inspektora na *formuláři cestovních výdajů* deseti zaměstnanců, a tudíž u této skupiny zaměstnanců de facto neexistoval důkaz o schválení cest specifictransportu, avšak došlo k jejich proplacení (viz. VC Kontrola 4). Pan Modrý celou záležitost vysvětloval s tím, že v zaběhnuté realitě dochází často k situaci, kdy jednotliví inspektoři divizí posílají formuláře mailem bez užití elektronického podpisu a účetní tyto nepodepsané dokumenty vytiskne, a proto v některých případech podpis inspektora chybí. Nutno dodat, že při schvalování formulářů dochází de facto k *dvojitě kontrole*,¹⁴⁶ kdy ve fázi VC Kontrola 6 sám p. Modrý znovu kontroluje a odsouhlasí formuláře cestovních výdajů, čímž transparentně překryje kontrolní nástroj VC Kontrola 4. Při interview s p. Modrým došlo k objasnění i druhé neshody a z toho důvodu auditor nepovažoval chybějící podpis inspektora na deseti formulářích za takový, který by mohl materiálním způsobem ohrozit závěry kontrolního testu.

¹⁴⁵ Auditor si tento záměr aktualizace poznamenal a hodlá provést příští rok kontrolní testy, které ověří, zda aktualizace smluv zaměstnanců specifictransportu ve firmě Alfa opravdu proběhla.

¹⁴⁶ Tato „dvojitá kontrola“ by se dala považovat za výraz neefektivního využití pracovních sil ve firmě Alfa nebo by se dala interpretovat jako „zvýšená koncentrace kontrol“ při fázi schvalování formulářů. Nicméně ať tato dvojitá kontrola plní ve firmě Alfa ten či onen účel, z auditorského hlediska není interpretace tohoto účelu nikterak podstatná.

Výsledek aplikace kontrolních testů ve firmě Alfa při fázi předaudit

Oba výše analyzované kontrolní testy potvrdily, že ve firmě Alfa funguje efektivní měrou vnitřní kontrolní systém, který předchází a zabraňuje situaci, kdy by mohlo docházet k takovému chování zaměstnanců, které by vážným a podstatným způsobem ohrožovalo obsah jednotlivých výkazů účetní závěrky ve smyslu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Při kontrolním testování nákupního procesu auditor odhalil špatné zaúčtování přijaté fa č. 2308000050, nicméně následující podpůrné kontrolní testy účtování náhodných přijatých faktur chyby v účtování těchto faktur nepotvrdily. Ve fázi finálního auditu bude muset auditor rozsáhlejšími substantivními testy¹⁴⁷ pokrýt riziko pramenící z časově špatného účtování závazků popřípadě pohledávek.

Z kontrolního testování plyne pro auditora další významná informace týkající se pro audit velice důležité proměnné – auditorského rizika.¹⁴⁸ Jelikož nedošlo při kontrolním testování k odhalení fatálních mezer nebo chyb vnitřního kontrolního systému, mohl auditor ohodnotit kontrolní riziko jako *nízké* a s tímto nízkým kontrolním rizikem následně při finálním auditu pracovat a reflektovat ho do substantivních testů. Poněvadž auditor vyloučil i tezi, že by *výběrové* popřípadě *nevýběrové riziko* mohlo materiálně ovlivnit a znehodnotit vypovídací schopnost výsledků kontrolních testů, tak lze obecně konstatovat, že u firmy Alfa funguje vnitřní kontrolní systém efektivně, generuje takovou úroveň kontrolního rizika, které je auditor ochoten u auditu firmy Alfa přijmout, a z toho důvodu nebudou při finálním auditu substantivní testy muset zacházet do podrobností, jak je tomu v případech, kdy kontrolní riziko je vysoké.

3.2 Substantivní testy a jejich aplikace pro firmu Alfa

Ve fázi finálního auditu se auditor zaměřil na substantivní testy položek bilance firmy Alfa s tím, že v následujícím textu budou podrobně rozebrány detailní testy dvou aktivních

¹⁴⁷ Mezi substantivní testy užívané pro ověření správného účtování z hlediska času patří zejména *cut-off test* nebo *SUL test*.

¹⁴⁸ Pro další informace o auditorském riziku viz. oddíl 2.1 Auditorské riziko na str. 30 a pro možné způsoby ohodnocené významnosti tohoto rizika viz. Tab. 3 Matice rizika (Risk Matrix) na str. 32.

položek bilance firmy Alfa – *bankovních účtů a pohledávek*.

3.2.1 Bankovní účty

Jedním ze substantivních testů z oblasti detailních testů, který je při finálním auditu standardně auditorem užíván, je *detailní test bankovních účtů*.¹⁴⁹ Tento test se aplikuje na aktivní položku bilance firmy Alfa, aby se auditor vyvaroval situaci, kdy by v důsledku jejího nadhodnocení popřípadě podhodnocení došlo k tomu, že by reálné finanční prostředky firmy Alfa na jejích bankovních účtech neodpovídaly finančním prostředkům vykazovaným v účetních výkazech. Pro úplnost je zde nutno dodat, že k nadhodnocení či podhodnocení stavu bilanční položky bankovního účtu firmy Alfa může v praxi dojít v důsledku mnoha různých skutečností, např. časově chybnému účtování příjmů (výdajů) na (z) bankovní (bankovního) účet (účtu) nebo nesprávné ohodnocení či kursový přepočet u cizích měn.

Z metodiky *6 atributů účetní informace* neboli metodiky *CEAVOP*¹⁵⁰ se při detailním testu bankovního účtu hlavním auditorským cílem stávají zejm. písmena E, O a A. Auditora zajímá zejména to, zda finanční prostředky na bankovním účtu firmy Alfa opravdu reálně existují, zda firma Alfa má k tomuto účtu vlastnická práva a zda jsou z hlediska přesnosti správné zůstatky bankovních účtů v rozvaze vyhotovené k rozvahovému dni 31. prosince 2008.

Pro naplnění hlavního cíle tohoto detailního testu auditor užil *bankovní konfirmace*,⁹⁶ které byly následně zaslány do bankovních domů, u kterých má firma Alfa založeny účty, za účelem potvrzení informací¹⁵¹ o bankovních účtech. V případě firmy Alfa se jednalo o bankovní konfirmace od ČSOB, a.s., kde má firma Alfa otevřených 14 bankovních účtů a od HSBC Bank plc. s 5 bankovními účty. Následně auditor odsouhlasil obdržené konfirmace¹⁵² se zůstatky bankovních účtů v hlavní knize a snažil se vysvětlit případné rozdíly. Pokud k některému účtu nebyla konfirmace ještě doručena, auditor užil jako

¹⁴⁹ Již v názvu testu „detailní test bankovních účtů“ lze detekovat plurál slova „účet“, jelikož v praxi má každá firma, nevyjímaje firmu Alfa, nikoliv pouze jeden, ale několik bankovních účtů.

¹⁵⁰ Podrobnější informace o metodice CEAVOP viz. oddíl 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45.

¹⁵¹ Mezi hlavní informace, které auditora zajímají patří zejména číslo účtu, majitel účtu, zůstatek účtu, měna, ve které je účet veden atd.

¹⁵² V praxi je postup takový, že bankovní dům zašle vyplněné konfirmace na auditorovu adresu, nikoliv na adresu firmy Alfa, a to z toho důvodu, aby firma Alfa neměla šanci jakkoliv pozměnit obsah doručených bankovních konfirmací.

podpůrnou dokumentaci výpisy z bankovních účtů k rozvahovému dni. Pro lepší přehlednost byla auditorem vytvořena Tab. 10, která taktéž tvoří součást auditorské dokumentace.

Tab. 10 Detailní test bankovních účtů firmy Alfa¹⁵³

a		a1	a2	a3=a1*a2	b		c=b-a3		
Banka	Číslo účtu	Částka z konfirmace/v ýpisu v originální měně	Měna	Směnný kurz dle ČNB k 31/12/08	Částka v CZK	Číslo analytick ého účtu v G/L	Částka v CZK dle G/L	Rozdíl	Pozn.
ČSOB	27-43732747/0300	352 550	CZK	1,000	352 550	221101	352 550	0	
ČSOB	27-43737297/0300	95 759	CZK	1,000	95 759	221102	95 759	0	
ČSOB	27-43770217/0300	41 642	CZK	1,000	41 642	221104	41 642	0	
ČSOB	27-43730207/0300	44 355	CZK	1,000	44 355	221106	44 355	0	
ČSOB	27-99710297/0300	48 380	CZK	1,000	48 380	221109	48 380	0	
ČSOB	60450227/0300	48 871	CZK	1,000	48 871	221112	48 871	0	
ČSOB	48400217/0300	3 922	CZK	1,000	3 922	221115	3 922	0	
ČSOB	19-71760277/0300	61 185	CZK	1,000	61 185	221118	61 185	0	
ČSOB	27-11130297/0300	16 932	CZK	1,000	16 932	221121	16 932	0	
ČSOB	27-39950237/0300	34 745	CZK	1,000	34 745	221124	34 745	0	
ČSOB	35-91920297/0300	502 491	CZK	1,000	502 491	221127	502 491	0	
ČSOB	35-98302097/0300	424 403	CZK	1,000	424 403	221128	424 403	0	
ČSOB	27-47378247/0300	11 115	EUR	26,930	299 326	221301	295 992	3 334	
ČSOB	27-43739027/0300	11 712	USD	19,346	226 575	221302	221 188	5 387	
HSBC	2031011/8150	186 790 604	CZK	1,000	186 790 604	221103	186 790 604	0	
HSBC	2002117/8150	137 468	EUR	26,930	3 702 001	221304	3 660 760	41 240	
HSBC	2071002/8150	410 933	SKK	0,893	367 107	221305	363 018	4 089	
HSBC	2032106/8150	0	CZK	1,000	0	221110	0	0	ABO účet
HSBC	2032135/8150	0	CZK	1,000	0	221126	0	0	ABO účet
CELKEM					193 060 846		193 006 797	54 049	0,03%
Suma dle G/L k 31/12/2008							193 006 797		
Procento ověření							100,03%		

Vlastní zpracování

Při tomto testu auditor zjišťoval, zda se u všech bankovních účtů firmy Alfa částka proklamovaná firmou Alfa v hlavní knize¹⁵⁴ (v Tab. 10 ve sloupci „b“) rovná částce potvrzené příslušnými bankovními domy (sloupec „a3“). Během testování auditor objevil skutečnost, že zůstatky některých účtů nekorespondují s konečným zůstatkem hlavní knihy a v konečném dopadu tato diskrepance způsobuje neshodu ve výši 0,03 % z celkového objemu finančních prostředků na bankovních účtech. Po zjištění této nesrovnalosti auditor přistoupil k fázi, kdy se snažil pomocí relevantních argumentů tyto neshody objasnit.

Po podrobnějším prozkoumání se ukázalo, že se neshody týkají pouze bankovních účtů, které jsou vedeny v cizí měně (v Tab. 10 jsou tyto účty vyznačeny červeně a jsou vedeny

¹⁵³ Tato tabulka obsahuje údaje z G/L před tím, než v ní byly po požadavku auditora konečné zůstatky položek bankovních účtů náležitě upraveny.

¹⁵⁴ Pro hlavní knihu viz. *Příloha 1 Rozvaha a výsledovka firmy Alfa*.

v USD, SVK popř. EUR) Po manuálním přepočtu zůstatku účtu č. 2002117/8150 auditor nedospěl ke stejné částce, kterou vykazovala hlavní kniha, a proto mohl postulovat, že firma Alfa při přepočtu zůstatků účtů z cizí měny na CZK zřejmě nepoužila kurz ČNB k 31. 12. 2008 nebo tento přepočet provedla nestandardně chybným způsobem.

Nicméně tato chyba v kursovém přepočtu *de facto* podhodnocovala aktivní položku bankovního účtu v bilanci firmy Alfa, a proto následně auditor požadoval po firmě Alfa dodatečnou opravu částek zůstatků u těchto čtyř analytických účtů.

Po auditorem požadované úpravě zůstatků na bankovních účtech vedených v cizí měně mohl konstatovat, že detailní test bankovních účtů k rozvahovému dni plně prokázal existenci, vlastnictví a přesnost testovaných aktiv firmy Alfa.¹⁵⁵

3.2.2 Pohledávky z obchodního styku firmy Alfa

Další signifikantní rozvahovou položkou, která byla při externích auditech podrobena testování, byla oblast pohledávek,¹⁵⁶ které plynou z obchodních aktivit firmy Alfa. Při auditech dochází často k testování pohledávek ve skupině, které vznikají v situaci, kdy např. mezi jednotlivými dceřinými společnostmi probíhá přesun zboží/služeb, přitom dochází ke změně vlastnických práv a vznikají meziskupinové pohledávky¹⁵⁷ mezi jednotlivými společnostmi ve skupině, které se rovněž vztahují na firmu Alfa.

Hlavním rizikem a hrozbou, kterou lze detekovat u pohledávek, byla situace, kdy by firma Alfa různými způsoby a metodami vědomě či nevědomě nadhodnocovala¹⁵⁸ hodnotu svých pohledávek, a tak zkreslovala hodnotu svých celkových aktiv. Primárním cílem auditora bylo tuto hrozbu nadhodnocení pohledávek za pomoci detailních testů dostatečně prozkoumat a riziko z ní plynoucí eliminovat na pro něj přijatelnou úroveň, a proto se zaměřil zejména na potenciální situace, kdy by firma Alfa zaúčtovala vystavenou fakturu, popř. dobropis, do špatného účetního období nebo v nesprávné výši, neoprávněně účtovala

¹⁵⁵ Zde je nutno poznamenat, že auditora zajímaly i ostatní atributy účetních informací (viz. metodika CEAVOP v oddíle 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45), avšak pro jejich ověření použil již jiné auditorské metody a testy.

¹⁵⁶ Pod pojmem *pohledávky* se v celém textu mají namysli *dlouhodobé i krátkodobé pohledávky*.

¹⁵⁷ Pro doplnění je nezbytné poznamenat, že mezi těmito společnostmi ve skupině vznikají taktéž závazky, nicméně ty nejsou primárním cílem tohoto pododdílu.

¹⁵⁸ V praxi se jen zřídkakdy setkáme se situací, kdy by firma vědomě *podhodnocovala* hodnotu svých aktiv konkrétně tedy pohledávek.

o zboží/službě, jenž neposkytla, nebo podhodnocovala přijaté platby od třetích stran, za nimiž měla pohledávku. Z metodiky CEAVOP¹⁵⁹ de facto auditora zajímají nejvíce charakteristiky E,A,V, C a P.

Existence (E) a přesnost (A) pohledávek firmy Alfa

První a základní detailní test, který auditor ve firmě Alfa provedl, zahrnoval oblast existence (E) a přesnosti (A) pohledávek vykazovaných v hlavní knize. Auditor postupně porovnával jednotlivé zůstatky na analytických účtech pohledávek se zůstatky obsaženými v odpovídající podpůrné dokumentaci, v případě firmy Alfa je jednalo o *saldokonta odběratelů*.¹⁶⁰ viz. níže Tab. 11.

Tab. 11 Testování existence a přesnosti pohledávek firmy Alfa

Číslo účtu	Popis účtu	Částka v CZK		Rozdíl
		Hlavní kniha	Saldokonto	
311110	Pohledávky z obch.vztahů	59 297,20	59 297,20	0,00
311111	Odběratelé -ve skupině A	19 325 438,00	19 325 438,00	0,00
311112	Odběratelé -ve skupině B	829 517,50	829 517,50	0,00
311114	Odběratelé	-9 469,50	-9 469,50	0,00
311118	Odběratelé -ve skupině C	647,90	647,90	0,00
311119	Odběratelé -ve skupině D	8 463 863,50	8 463 863,50	0,00
311121	Odběratelé tuzemští-ve skupině	8 013 019,00	8 013 019,00	0,00
311122	Odběratelé-zahr.-ve skupině A	300,00	300,00	0,00
311126	Odběratelé zahr.-ve skupině B	61 234,91	61 234,91	0,00
311130	Odběratelé zahr.-ve skupině C	0,00	0,00	0,00
311131	Odběratelé zahraniční-ve skupině D	65 793,68	65 793,68	0,00
311408	Odběratelé tuzemští	0,00	0,00	0,00
311600	Odběratelé zahr.-Slovensko	378 465,00	378 465,00	0,00
311610	Odběratelé zahr.-ostatní	658 489,25	658 489,25	0,00
311700	Odběratelé externí	78 495 851,55	78 495 851,55	0,00
S U M A		116 342 447,99	116 342 447,99	0,00

Vlastní zpracování

Z Tab. 11 je zjevné, že zůstatky jednotlivých analytických účtů pohledávek z hlavní knihy firmy Alfa souhlasí s podpůrnou dokumentací, resp. jejich rozdíl je roven nule. Tímto výsledkem testu byla ověřena existence pohledávek, ale auditor rovněž získal i přiměřenou jistotu o přesnosti bilanční položky pohledávek, se kterou v dalších testech pohledávek podrobněji pracoval.

Po odsouhlasení saldokont na hlavní knihu chtěl auditor získat vyšší stupeň jistoty o existenci a hodnotě jednotlivých druhů pohledávek, jinými slovy, chtěl zjistit, zda má

¹⁵⁹ Pro metodiku CEAVOP viz. oddíl 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45.

¹⁶⁰ Pro *saldokonto* se v praxi často používá zkratky *S/L* a pro *hlavní knihu* zkratky *G/L*.

firma Alfa za svými odběrateli opravdu ony proklamované pohledávky. Z tohoto důvodu auditor využil auditorskou metodu *skupinového výběru*,¹⁶¹ a vybral z databáze odběratelů firmy Alfa pro testování nezbytný auditorský vzorek. Auditor se řídil dle metodiky KAN,¹²⁸ která předurčuje, že by auditor měl vybrat, pokud je to proveditelné,¹⁶² odběratele, za nimiž má firma Alfa pohledávky největší hodnoty, a že by suma hodnot těchto pohledávek měla tvořit minimálně 60 % z celkového objemu pohledávek (116 342 447,99 CZK) tedy suma vybraných pohledávek by měla být v minimální hodnotě 81 439 713,59 CZK.

Pro potvrzení dluhů třetích stran vůči firmě Alfa bylo užito auditorského postupu *dokumentace*,¹⁶³ při němž auditor zaslal konfirmace oněm největším dlužníkům firmy Alfa. S ohledem na stanovené ADTP¹⁰⁸ a fakt, že firma Alfa měla k rozvahovému dni pohledávky za 226 subjekty, bylo usouzeno, že je neproveditelné konfirmacemi testovat zmíněných 60 % z celkového objemu pohledávek, a bylo stanoveno, že se konfirmace pošlou pouze odběratelům, kteří mají závazek vůči firmě Alfa vyšší než 500 tis. CZK, což nakonec čítalo 17 subjektů viz. Tab. 12.

Tab. 12 Test existence pohledávek u vybraných odběratelů

		a		b	c = a - b
č.	Odběratel	Potvrzeno konfirmací	Měna	Saldokonto	Rozdíl
1	Odběratel 1	19 325 438,00	CZK	19 325 438,00	0,00
2	Odběratel 2	8 463 863,50	CZK	8 463 863,50	0,00
3	Odběratel 3	5 285 253,00	CZK	5 285 253,00	0,00
4	Odběratel 4	4 440 717,00	CZK	4 440 717,00	0,00
5	Odběratel 5	3 110 095,50	CZK	3 110 095,50	0,00
6	Odběratel 6	3 008 796,00	CZK	3 008 796,00	0,00
7	Odběratel 7	2 199 173,50	CZK	2 199 173,50	0,00
8	Odběratel 8	2 143 935,00	CZK	2 143 935,00	0,00
9	Odběratel 9	2 081 365,00	CZK	2 081 365,00	0,00
10	Odběratel 10	1 921 249,50	CZK	1 921 249,50	0,00
11	Odběratel 11	1 910 699,50	CZK	1 910 699,50	0,00
12	Odběratel 12	1 776 271,50	CZK	1 776 271,50	0,00
13	Odběratel 13	1 523 473,50	CZK	1 523 473,50	0,00
14	Odběratel 14	1 345 220,00	CZK	1 345 220,00	0,00
15	Odběratel 15	1 273 958,50	CZK	1 273 958,50	0,00
16	Odběratel 16	985 241,50	CZK	985 241,50	0,00
17	Odběratel 17	606 138,50	CZK	606 138,50	0,00
SUMA		61 400 889,00	CZK	61 400 889,00	0,00

Vlastní zpracování

¹⁶¹ Pro metody výběru auditorského vzorku viz. oddíl 2.6 Metody výběru auditorského vzorku na str. 51.

¹⁶² Slovem *proveditelné* je v metodice KAN myšlena skutečnost, kdy ještě stále náklady na rozeslání konfirmací stále nepřevyšují užitek, plynoucí z obdržení těchto konfirmací. Např. v extrémním případě lze říci, že je nesmyslné posílat konfirmaci dlužníkovi za nímž by měla firma Alfa pohledávku v hodnotě 1 CZK.

¹⁶³ Pro auditorské postupy viz. oddíl 2.4 Auditorské postupy na str. 46.

Z Tab. 12 je patrné, že vybraný auditorský vzorek odběratelů potvrdil konfirmacemi existenci těchto dílčích pohledávek i jejich nominálních hodnot – hodnoty saldokont byly totožné s hodnotami v konfirmacích. Hlavním výsledkem tohoto testu bylo opětovné potvrzení existence pohledávek, ale tentokrát u vybraných odběratelů. S ohledem na skutečnost, že auditorský vzorek odběratelů tvořil 52,77 % z celkového objemu pohledávek¹⁶⁴ a nepotvrdil žádnou diskrepanci, neměl auditor důvod k tomu, aby podezříval neexistenci pohledávek u zbylých odběratelů, a proto ve svých závěrech považoval zůstatek účtu pohledávek v hlavní knize za transparentní a věrohodný.

Ocenění (V) pohledávek firmy Alfa

Z dosavadního testování se detailními testy potvrdila existence a vlastnictví proklamovaných pohledávek z hlavní knihy, popř. saldokont, z čehož plyne, že nyní auditor zaměřil svou snahu na otestování dalšího atributu účetní informace.¹⁶⁵ Zajímalo ho, zda jsou pohledávky firmou Alfa správně oceněny, resp. zda firma Alfa účtuje opravné položky k pohledávkám v dostatečně správné výši, a tím odráží pravděpodobnost zaplacení těchto pohledávek.

V interních směrnících firmy Alfa pro ocenění pohledávek auditor zjistil, že firma Alfa vytváří opravné položky k pohledávkám dle následujících pravidel – pokud je pohledávka po datu splatnosti déle než 180 kalendářních dní, potom účetní vytvoří opravnou položku ve výši 50 % z hodnoty této pohledávky. A pokud je pohledávka po datu splatnosti déle než 365 kalendářních dní, potom je firmou Alfa považována za téměř nedobytnou, a proto se vytvoří opravná položka v plné výši hodnoty této pohledávky, tedy 100 %. S těmito pravidly pro vytvoření opravných položek a snižování hodnoty pohledávek v závislosti na jejich době po datu splatnosti (v obecném slova smyslu by se dalo říci v závislosti na jejich dobytnosti) auditor souhlasil a neměl k nim výhrady. Otázkou ale zůstávalo, zda se firma Alfa opravdu interními pravidly v praxi řídí a poctivě a na pravidelné bázi vytváří účetní opravné položky.

S ohledem na využití auditorských postupů¹⁶³ si auditor vyžádal od zaměstnanců firmy

¹⁶⁴ Viz. Příloha 1 Rozvaha a výsledovka firmy Alfa.

¹⁶⁵ Pro jednotlivé atributy účetní informace viz. oddíl 2.3 Cíle auditorských testů na str. 45.

Alfa věkovou *strukturu všech nezaplacených pohledávek*¹⁶⁶ neboli *aging pohledávek*,¹⁶⁷ v níž našel seřazené pohledávky dle odběratelů a stáří pohledávek a z níž bylo patrné, které pohledávky jsou po splatnosti a jak dlouho jsou po splatnosti. V této fázi zůstalo nezbytným krokem ověřit, zda nejsou informace obsažené ve věkové struktuře pohledávek zavádějící neboli jakou míru pravdivosti v sobě obsahují. Z toho důvodu auditor s použitím *namátkového výběru*¹⁶¹ auditorského vzorku vybral 20 vystavených faktur, u nichž porovnával, zda datum splatnosti obsažené na faktuře souhlasí s datem splatnosti, které bylo zavedeno do systému SAP. Výsledky tohoto detailního testu auditorského vzorku 20ti faktur nepotvrdily žádné nesrovnalosti, a proto auditor postuloval, že informace obsažené ve věkové struktuře pohledávek s největší pravděpodobností nejsou zavádějící, což se stalo dostatečně silným předpokladem pro další detailní testy ocenění pohledávek.

Příloha 2 na str. 92 podrobněji demonstruje věkovou strukturu pohledávek a je z ní patrné, že na pohledávky, jenž jsou více než 180 kalendářních dní po splatnosti, by měla firma Alfa vytvořit opravné položky, aby tak v účetnictví věrně zachytila odraz skutečnosti, že u těchto pohledávek roste riziko jejich nezaplacení odběrateli, což má v konečném důsledku vliv na hodnotu aktiv potažmo pasiv v rozvaze firmy Alfa. Auditora zajímala skutečnost, zda je hospodářský výsledek firmy Alfa dostatečně snížen o nákladovou položku opravných položek k pohledávkám, a proto z hodnot z věkové struktury pohledávek vypočítal hodnotu, která by měla být na účtu opravných položek k pohledávkám v bilanci, popřípadě na nákladovém účtu *tvorba a zúčtování opravných položek k pohledávkám*, firmou Alfa vykázána.

Pro snazší výpočet opravných položek a lepší orientaci v celé problematice opravných položek k pohledávkám auditor vytvořil Tab. 13 na str. 81, která se následně stala součástí spisu auditora a která demonstruje celý detailní test.¹⁶⁸

¹⁶⁶ *Věková struktura pohledávek* firmy Alfa je v Příloha 2 na str. 92.

¹⁶⁷ Termín *aging pohledávek* je v auditorské praxi běžně užíván a v teoretické části této práce je podrobněji vysvětlen v odstavcích na str. 43.

¹⁶⁸ Více informací o auditorské dokumentaci neboli spisu auditora viz. 1.5 Auditorská dokumentace – spis auditora na str. 25.

Tab. 13 Opravné položky k pohledávkám dle věkové struktury pohledávek

Počet dní po splatnosti		Hodnota pohledávek	Měna	Hodnota opravné položky dle auditora	Má být vytvořeno CZK dle auditora
1.	do 0 dní	75 797 148,00	CZK	0,00%	0,00
2.	1-30 dní	21 619 613,03	CZK	0,00%	0,00
3.	31-60 dní	9 768 837,46	CZK	0,00%	0,00
4.	61-90 dní	4 420 041,50	CZK	0,00%	0,00
5.	91-120 dní	2 005 636,18	CZK	0,00%	0,00
6.	121-180 dní	267 719,50	CZK	0,00%	0,00
7.	181-360 dní	1 426 481,86	CZK	50,00%	713 240,93
8.	361- dní	1 036 970,46	CZK	100,00%	1 036 970,46
CELKEM		116 342 447,99			1 750 211,39
Skutečně vytvořeno dle rozvahy k 31. 12. 2008					937 218,00
Rozdíl					812 993,39

a

b

c = a - b

Vlastní zpracování

Detailním testem správnosti vytvoření opravných položek pohledávek s ohledem na stáří pohledávky, jehož výsledky jsou zobrazeny v Tab. 13, bylo zjištěno, že dle interních směrnic firmy Alfa vztahujících se na tvorbu opravných položek, které byly i podle auditora nastaveny v souladu s požadavky na věrné zobrazení skutečnosti, měla být k celkovému objemu pohledávek 116 342 447,99 CZK vytvořena opravná položka ve výši 1 750 211,39 CZK, nicméně auditor v hlavní knize¹⁶⁹ ke dni 31. 12. 2008 vyčetl hodnotu opravných položek k pohledávkám pouze ve výši 937 218 CZK.¹⁷⁰

Na základě této nerovnosti mezi hodnotou v saldokontu a požadovanou realitou auditor postuloval nadhodnocení hodnoty pohledávek ve výši 812 993,39 CZK a následně po firmě Alfa požadoval, aby v této výši dodatečně vytvořila opravné položky k pohledávkám.

Úplnost (C) pohledávek firmy Alfa

Jelikož v předchozích detailních testech auditor ověřil existenci, přesnost a ocenění pohledávek firmy Alfa, zbýval ještě jeden atribut účetní informace o pohledávkách, kterým

¹⁶⁹ Mějme na paměti, že slovem *hlavní kniha* se de facto nepřímo v tomto případě předjímá slovo *saldokonto*, jelikož tyto dva účetní dokumenty byly na začátku finálního auditu odsouhlaseny jeden na druhý.

¹⁷⁰ Tuto hodnotu nalezneme i ve výsledovce pod nákladovým účtem #559 *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* viz. Příloha 1 na str. 91.

byla jejich *úplnost*. Auditora zajímalo, zda dostal úplné informace o pohledávkách, neboli zda firma Alfa v auditovaném účetním období, kterým byl rok 2008, do účetnictví promítla veškeré pohledávky, které se k tomuto období vztahovaly, a zároveň zda neúčtovala do roku 2008 pohledávky z předchozího nebo bezprostředně následujícího účetního období. Ověřovala se tedy skutečnost, zda celkový objem pohledávek 116 342 447,99 CZK opravdu vznikl hospodářskými operacemi a transakcemi, které proběhly a vztahovaly se výhradně k roku 2008, neboli zda firma Alfa o vydaných fakturách správně účtuje a výnosy z nich plynoucí spadají do patřičného účetního období. Oblast správného účtování nákladů a výnosů byla ve fázi předauditu ohodnocena jako velice citlivá, jelikož při kontrolních testech v ní byly odhaleny chyby. (viz. poznámka u 10. položky v Tab. 7)

Z výše popsaných důvodů si auditor vyžádal od zaměstnanců firmy Alfa seznam všech vydaných faktur, které se věcně a hodnotově vztahovaly k periodě od počátku auditovaného období 2008 až k datu, kdy probíhal finální audit.¹⁷¹ Nejprve auditor zkontroloval úplnost jemu poskytnutého seznamu vystavených faktur, aby se vyvaroval situaci, že by některá z faktur v seznamu chyběla, popř. číslo některé faktury by bylo v seznamu obsaženo dvakrát. Pro kontrolu úplnosti seznamu vydaných faktur byl auditorem užit speciální software, který ve svých výsledcích nepotvrdil žádné nesrovnalosti, a proto auditor považoval seznam vydaných faktur za věrohodný.

Tab. 14 Cut-off test pohledávek firmy Alfa

	Odběratel	Číslo faktury	DÚZP	Hodnota v CZK (bez DPH)	Zaúčtováno do	Mělo být zaúčtováno do	Rozdíl
1	Odběratel 1	8208001109	21.12.2008	2 390 275	2008	2008	ok
2	Odběratel 2	8208001161	31.12.2008	1 372 990	2008	2008	ok
3	Odběratel 3	8308002249	19.12.2008	1 338 937	2008	2008	ok
4	Odběratel 4	8308002308	31.12.2008	1 949 896	2008	2008	ok
5	Odběratel 5	8308002390	31.12.2008	1 458 920	2008	2008	ok
6	Odběratel 6	8308002392	31.12.2008	1 799 009	2008	2008	ok
7	Odběratel 7	8308002394	31.12.2008	1 746 290	2008	2008	ok
8	Odběratel 8	8308002402	31.12.2008	3 880 230	2008	2008	ok
9	Odběratel 9	8408001238	31.12.2008	4 946 894	2008	2008	ok
10	Odběratel 10	8408001239	31.12.2008	6 539 448	2008	2008	ok
11	Odběratel 11	8408001245	31.12.2008	1 989 873	2008	2008	ok
12	Odběratel 12	8408001256	31.12.2008	1 676 362	2008	2008	ok
13	Odběratel 13	8408001258	31.12.2008	2 838 953	2008	2008	ok
14	Odběratel 14	8408001261	31.12.2008	1 953 510	2008	2008	ok
15	Odběratel 15	8408001262	31.12.2008	14 574 535	2008	2008	ok
16	Odběratel 16	8408001272	31.12.2008	1 666 805	2008	2008	ok
17	Odběratel 17	8408001283	31.12.2008	3 703 867	2008	2008	ok
18	Odběratel 18	8408001284	31.12.2008	1 579 580	2008	2008	ok
19	Odběratel 19	8408001285	31.12.2008	2 709 309	2008	2008	ok
20	Odběratel 20	8408001286	31.12.2008	1 293 944	2008	2008	ok
21	Odběratel 21	8408001287	31.12.2008	2 875 933	2008	2008	ok
22	Odběratel 22	8408001288	31.12.2008	6 522 820	2008	2008	ok

Vlastní zpracování

¹⁷¹ Finální audit ve firmě Alfa probíhal ve třetím týdnu roku 2009 od 12. 1. 2009 do 16. 1. 2009.

Správnost účtování vydaných faktur ve firmě Alfa hodlal auditor prověřit *testem uzavření (cut-off test)* viz. Tab. 14.¹⁷² Nezbytným předpokladem pro tento test se stal výběr vhodného auditorského vzorku, který by nejlépe reflektoval vlastnosti auditorského souboru vydaných faktur. Z tohoto důvodu byla použita metoda *skupinového výběru*¹⁷³ auditorského vzorku, která je dle teorie i z praktického hlediska pro *test uzavření* nejvhodnější. Aby test uzavření postihl správnost účtování, byl zaměřen na faktury vydané v období bezprostředně před datem účetní závěrky, tzn. 31. 12. 2008, a po tomto datu až do dne, kdy byl prováděn finální audit. Auditor vyfiltroval seznam faktur dle tohoto časového hlediska, čímž získal 163 vydaných faktur. Vzorek vzniklý tímto vyfiltrováním byl pro test uzavření zbytečně velký, a proto auditor těchto 163 faktur dále filtroval s ohledem na ADTP,¹⁷⁴ tedy zajímaly ho pouze faktury nad 1 mil.CZK, čímž získal vzorek o 22 prvcích (viz. Tab. 14).

Test uzavření potvrdil úplnost pohledávek, jelikož na každé položce auditorského vzorku potvrdil, že si firma Alfa při účtování těchto položek počínala s náležitou správností a že diskrepance v účtování odhalená při kontrolním testu nákupního procesu (viz. poznámka u 10. položky v Tab. 7) v sobě nese zjevnou míru náhodné chyby. Pro doplnění je nutno konstatovat, že se v auditorském vzorku neobjevila žádná z lednových faktur, jelikož nesplnila kritéria filtru, nicméně dle auditora tato skutečnost nemohla nikterak ovlivnit výsledky testu.

Závěrem lze poznamenat, že jednotlivé detailní testy pohledávek potvrdily všechny důležité atributy účetních informací, a proto lze podloženě konstatovat, že účet pohledávek v bilanci firmy Alfa věrně a poctivě zobrazuje reálný obraz firmy Alfa v této oblasti.

3.3 Výsledky aplikovaných kontrolních a substantivních testů

Při kontrolních testech zaměřených na oblast nákupního cyklu a oblast výplat cestovních výdajů nebyly zjištěny žádné zásadní chyby, které by předurčovaly neefektivnost vnitřního kontrolního systému a slabost nastavených kontrolních mechanismů, a proto mohl auditor v oblasti interní kontroly u firmy Alfa postulovat, že neobsahuje žádné závažné nedostatky

¹⁷² Viz. oddíl 2.2 Auditorské testy na str. 33.

¹⁷³ Viz. 2.6 Metody výběru auditorského vzorku str. 51.

¹⁷⁴ Při auditu firmy Alfa bylo ADTP vypočteno a stanoveno na 1 032 000 CZK.

a předjímá existenci nízkého kontrolního rizika. Substantivní testy, které byly provedeny na dvou položkách bilance – bankovní účet a pohledávky – taktéž neprokázaly nikterak závažné závěry a konečné zůstatky těchto položek v bilanci firmy Alfa se daly považovat za věrný a poctivý odraz reálné hospodářské situace této firmy.

Testovaným oblastem by byl auditorem v reálné praxi navrhnout výrok bez výhrad.

Závěr

V této diplomové práci došlo k postupnému naplnění dílčích cílů, které byly vytyčeny a podrobněji nadefinovány v úvodu. První kapitola *Problematika auditu a jeho vymezení v České republice* je výrazem naplnění prvního dílčího cíle, jelikož vysvětluje historické pozadí auditní profese a podrobněji se věnuje vymezení auditu v prostředí české legislativy a v rámci auditorské profesní organizace – KACR. Podrobněji je v této kapitole také deskriptivní analýzou rozpracován hlavní produkt auditu účetní jednotky – výrok auditora a jednotlivé fáze auditu, ve kterých se konečná podoba výroku postupně utváří.

Druhá kapitola *Auditorské riziko a testy* se věnuje odbornějšímu pojetí auditu, jelikož se přesouvá z obecné roviny k rozboru konkrétních kontrolních a substantivních auditorských testů. V kapitole je taktéž do značných podrobností rozvedena problematika auditorského rizika, které de facto nese převážná většina auditorských úkonů a postupů, a tak se stává limitující proměnnou pro výsledky auditorských testů potažmo pro konečný výrok auditora.

Naplnění těchto dvou výše popsaných cílů postupně vytvořilo nezbytný podklad a teoretické východisko k dosažení hlavního cíle této práce, respektive k vlastní případové implementaci jednotlivých kontrolních a substantivních auditorských testů na vybrané položky z rozvahy firmy Alfa a následné interpretaci dosažených výsledků.

Výsledky kontrolního testování nákupního procesu a cyklu výplat cestovného neodhalily žádné zásadní chyby nebo nedostatky vnitřního kontrolního systému firmy Alfa. Nicméně, je nutno zde poznamenat, že malé nuance se objevily. Při testu nákupního procesu se významnější diskrepancí stala jedna z vystavených faktur, která byla zaúčtována do nesprávného účetního období, kam věcně ani hodnotově nepatřila, a u testu výplat cestovného byly v auditorském vzorku nalezeny případy, kdy bylo vypláceno cestovné za více kilometrů než stanovila zaměstnanecká smlouva, avšak tato odlišnost byla následně firmou Alfa objasněna. Koncentrovaně lze tedy konstatovat, že výsledky z aplikace kontrolních testů při hodnocení vnitřního kontrolního systému firmy Alfa neprokázaly žádné auditorsky významné nesrovnalosti a kontrolní riziko bylo auditorem ohodnoceno

jako nízké.

Poněkud různorodější výsledky přinesla následná implementace substantivních testů na konečné zůstatky účetních položek bankovních účtů a pohledávek. U bankovních účtů firmy Alfa vedených v cizí měně výsledek detailního testu proklamoval, že byl konečný zůstatek těchto účtů podhodnocen, což dle auditora mohlo být způsobeno skutečností, že při přepočtu konečných zůstatků účtů na CZK nebyl užit kurz ČNB k 31. 12. 2008 nebo byl přepočet proveden jiným nestandardním způsobem. Nicméně po tomto zjištění auditor požadoval po firmě Alfa náležitou úpravu konečných zůstatků těchto bankovních účtů, aby se tato chyba nepřenesla do konečné rozvahy.

Následné detailní testy směřovaly do oblasti pohledávek firmy Alfa a odhalily další nedostatky, jelikož firma měla vytvořené opravné položky v nevyhovující výši vzhledem k věkové struktuře a internímu ocenění pohledávek, a proto auditor požadoval, aby navýšila účet opravných položek, a tak zohlednila ve finančních výkazech skutečnou hodnotu pohledávek věrněji a poctivěji. Na základě kontrolním testem odhalené diskrepance u vystavené faktury (viz. výše) byl v rámci substantivních testů proveden rozsáhlý test uzavření, který ale neprokázal jakoukoliv nesprávnost v metodice účtování faktur, a případ špatně zaúčtované faktury při kontrolním testu nákupního procesu byl považován za odraz výjimečnosti.

Na základě výsledků auditorských testů lze konstatovat, že účetní položky, které byly v této práci testovány, nevykazují nikterak významné neshody či nedostatky a v konečném důsledku věrně a poctivě zobrazují skutečnou situaci firmy Alfa v těchto oblastech. Dílčí diskrepance, které byly v oblasti vnitřního kontrolního systému firmy Alfa odhaleny kontrolními testy a v konečných zůstatcích analytických účtů pohledávek, popř. bankovních účtů, byly ve všech případech firmou Alfa uspokojivě objasněny, popřípadě firma Alfa reflektovala návrhy a požadavky auditora a tyto diskrepance náležitě opravila tak, aby nesnižovaly transparentnost účetních výkazů.

V praxi by byl s ohledem na výsledky auditorských testů firmě Alfa navrhnout výrok bez výhrad, avšak zde je nutno mít na mysli, že v důsledku omezujícího rozsahu této diplomové práce, bylo testováno pouze malé procento z celkové sumy aktiv, a proto je vyslovování závěrů o konečném výroku auditora předčasné a zavádějící.

Mezi další limitující faktory, které mohly odchýlit výsledky auditorských testů, lze zařadit auditorské riziko, které je nutno brát při interpretaci výsledků auditorských testů v potaz, a rozsahem a hloubkou těchto testů jeho výši stlačit na nejnižší možnou míru, která je pro auditora přijatelná.

Přínos této diplomové práce se dá spatřovat v jejím potencionálním využití jako pomocného dokumentu při hodnocení části vnitřního kontrolního systému vybrané firmy a jako metodická pomůcka při auditorských testech pohledávek a bankovních účtů. Taktéž se tato práce může stát výchozím bodem pro následné podrobnější rozpracování problematiky zmíněných auditorských kontrolních a substantivních testů případně testů zaměřených na další vnitřní procesy firmy či analytické účty rozvahy.

Seznam literatury

Citace

- [1] DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [2] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2.
- [3] LEE, T. *Corporate Audit Theory* London. Chapman & Hall, 1986. 208 pgs. ISBN 9780412452200.
- [4] RAFFEGEAU, J. DUFILS, P. a DE MÉNONVILLE, D. *L'audit financier*. France: Presses Universitaires de France, 1989. 127 pgs. ISBN-10 2130460658.
- [5] RICCHIUTE, D. N. *Audit*. Přel. Janečková, L.; Traskalík, M.1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- [6] RICCHIUTE, D. N. *Auditing*. 8th ed. USA: South – Western Publishing, 2005. 810 pgs. ISBN 0324226292.

Bibliografie

- [7] *Auditorské směrnice*. [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2008 [cit. 2008-10-13] Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=77&nArticleID=172&nLanguageID=1>>.
- [8] ARENS, A. A. a LOEBBECKE, J. K. *Auditing - an integrated approach*. 4th ed. New Jersey: Prentice Hall, 1988. 832 pgs. ISBN 0-13-050915-9.
- [9] *Bankovní confirmace*. [online] Praha: ČSOB, 2009 [cit. 2008-2-13] Dostupný z WWW: <<http://www.csob.cz/cz/SME/Tipy/Tema-mesice/K-audit-u-nemusime-pristupovat-jako-k-neprijemne-povinnosti/Stranky/Konfirmacni-dopisy.aspx>>.
- [10] *Etický kodex*. [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2008 [cit. 2008-11-18] Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=50&nArticleID=149&nLanguageID=1>>.
- [11] FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0.
- [12] *Poslání a smysl auditu*. [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2008 [cit. 2008-12-16] Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=6&nLanguageID=1>>.
- [13] PUTTICK, G., VAN ESCH, S. D. and KANA, S. P. *The Principles and Practice of Auditing*. USA: Juta Academic, 2008. 528 pgs. ISBN 0702172685.

- [14] SEDLÁČEK, J. *Auditing*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1.
- [15] *Účetnictví podnikatelů, Audit*. ÚZ č. 647. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 978-80-7208-660-3.
- [16] *Zákon o auditorech*. [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2009 [cit. 2009-2-16] Dostupný z WWW:
<<http://www.kacr.cz/article.asp?nArticleID=142&nDepartmentID=44&nLanguageID=1>>.
- [17] ŽÁK, M. A KOL. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. rozšř. vyd. Praha: Linde, 2002. 889 s. ISBN 80-7201-381-5.

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha a výsledovka firmy Alfa.....	91
Příloha 2 Věková struktura pohledávek firmy Alfa	92
Příloha 3 Vývojový diagram autorizace objednávek/obchodních smluv	93

Příloha 1 Rozvaha a výsledovka firmy Alfa¹⁷⁵

Bilance firmy Alfa k 31.12.2008					
Účet	Název	Počáteční stav	Obrat MD	Obrat DAL	Konečný stav
221101	Inkasní účet 2743732747/0300	1 487 739,00	7 030 448,39	8 165 637,39	352 550,00
221102	Inkasní účet 2743737297/0300	56 189,97	920 597,03	881 028,00	95 759,00
221103	Provozní účet 2031011/8150	141 356 903,95	1 213 587 031,41	1 168 153 331,36	186 790 604,00
221104	Inkasní účet 2743770217/0300	59 423,47	5 299 747,63	5 317 529,10	41 642,00
221106	Provozní účet 2743730207/0300	24 498,58	70 552 659,52	70 532 803,10	44 355,00
221109	Inkasní účet 2799710297/0300	100 614,87	51 183 837,63	51 236 072,50	48 380,00
221110	Provozní účet 2032106/8150	0,00	236 201 400,66	236 201 400,66	0,00
221112	Inkasní účet 60450227/0300	32 156,93	36 847 704,73	36 830 990,66	48 871,00
221115	Provozní účet 48400217/0300	2 318,92	27 733 268,24	27 731 665,16	3 922,00
221118	Inkasní účet 1971760277/0300	11 063,75	36 742 477,60	36 692 356,35	61 185,00
221121	Provozní účet 2711130297/0300	15 880,26	50 997 006,54	50 995 954,80	16 932,00
221124	Inkasní účet 2739950237/0300	8 200,95	18 920 836,25	18 894 292,20	34 745,00
221126	Provozní účet 2032135/8150	0,00	15 481 107,78	15 481 107,78	0,00
221127	Inkasní účet 3591920297/0300	410 904,20	60 793 109,10	60 701 522,30	502 491,00
221128	Provozní účet 3598302097/0300	484 678,27	18 236 271,23	18 296 546,50	424 403,00
221301	Provozní účet 2747378247/0300	424 813,55	6 269 155,81	6 397 977,36	295 992,00
221302	Provozní účet 2743739027/0300	98 262,61	249 193,97	126 268,58	221 188,00
221304	Inkasní účet 2002117/8150	256 624,38	5 310 071,91	1 905 936,29	3 660 760,00
221305	Provozní účet 2071002/8150	274 995,23	1 278 032,16	1 190 009,39	363 018,00
221	Bankovní účty	145 105 268,89	1 863 633 957,59	1 815 732 429,48	193 006 797,00
311110	Pohledávky z obch.vztahů	59 297,20	0,00	0,00	59 297,20
311111	Odběratelé -ve skupině A	36 651 604,50	169 623 464,50	186 949 631,00	19 325 438,00
311112	Odběratelé -ve skupině B	-869 463,50	4 009 307,50	2 310 326,50	829 517,50
311114	Odběratelé	-597 140,50	1 240 928,00	653 257,00	-9 469,50
311117	Odběratelé -ve skupině C	238 602,92	2 354,73	240 309,75	647,90
311118	Odběratelé -ve skupině D	25 564 430,00	101 407 748,50	118 508 315,00	8 463 863,50
311119	Odběratelé tuzemští-ve skupině	9 080 545,70	36 581 779,50	37 649 306,20	8 013 019,00
311122	Odběratelé-zahr.-ve skupině A	300,00	0,00	0,00	300,00
311126	Odběratelé zahr.-ve skupině B	0,00	135 714,91	74 480,00	61 234,91
311129	Odběratelé zahr.-ve skupině C	9 374 519,15	9 805 941,07	19 180 460,22	0,00
311131	Odběratelé zahraniční-ve skupině D	0,00	65 793,68	0,00	65 793,68
311408	Odběratelé tuzemští	0,00	1 416 479,50	1 416 479,50	0,00
311600	Odběratelé zahr.-Slovensko	220 094,00	392 427,00	234 056,00	378 465,00
311610	Odběratelé zahr.-ostatní	100 158,29	4 874 443,28	4 316 112,32	658 489,25
311700	Odběratelé externí	42 384 008,94	394 430 751,79	358 318 909,18	78 495 851,55
311	Odběratelé	122 206 956,70	723 987 133,96	729 851 642,67	116 342 447,99
Výsledovka firmy Alfa k 31.12.2008					
Účet	Název účtu	Obrat za rok 2008			
.	.	.			
554	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	372 275,00			
559109	Tvorba a zúčtování opr.polož.-k pohledávkám	6 000,00			
559119	Tvorba a zúčtování opr.polož.-k pohl.-Dovoz/Vývoz	348 292,00			
559129	Tvorba a zúčtování opr.polož.-k pohl.z obchod.styku	582 926,00			
559	Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti	937 218,00			
562100	Bankovní úroky	1,00			
562	Úroky	1,00			
563100	Kursové ztráty	10 009,28			
.	.	.			
.	.	.			
.	.	.			

Vlastní zpracování

¹⁷⁵ Příloha 1 obsahuje rozvahu i výsledovku firmy Alfa pouze v omezené podobě resp. zobrazuje jen pro tuto diplomovou práci nezbytně nutné účetní položky. Plnou verze účetních výkazů se auditor rozhodl neuvádět z důvodu mlčenlivosti, kterou je vázán viz pododdíl 1.3.1 Etický kodex na str. 21 popř. pododdíl 1.3.3 Vymezení odpovědnosti auditora na st. 22.

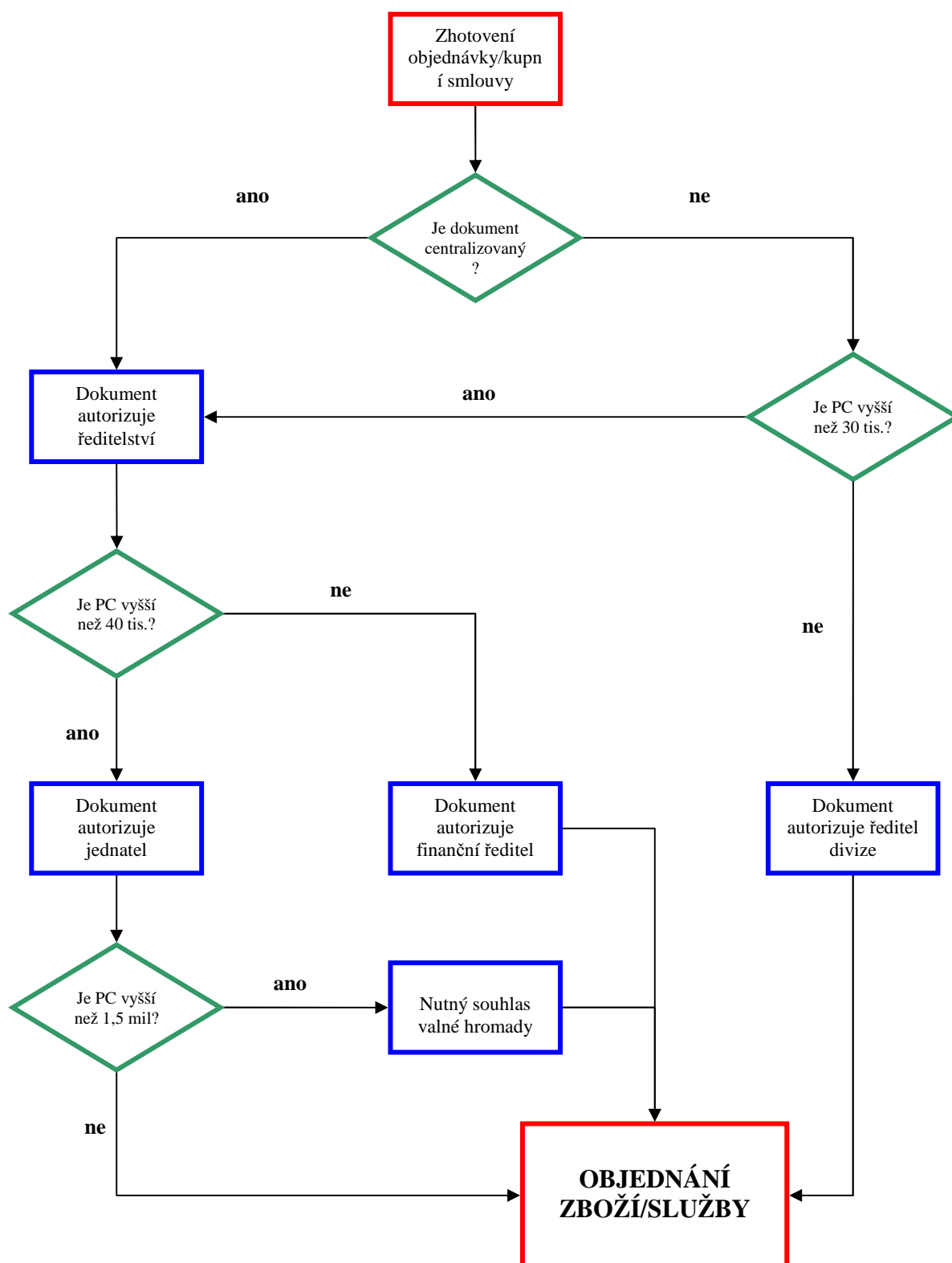
Příloha 2 Věková struktura pohledávek firmy Alfa¹⁷⁶

Pohledávky dle zpoždění platby ke dni 31.12.2008 - hodnoty v CZK - účty 311100-311700									
Subjekt	do 0 dní	1-30 dní	31-60 dní	61-90 dní	91-120 dní	121-180 dní	181-360 dní	361- dní	Celkem
Odběratel 1	14 562 787,00	573 888,00	2 213 690,50	1 723 837,00	251 235,50	0,00	0,00	0,00	19 325 438,00
Odběratel 2	1 436 287,00	5 366 895,50	1 660 681,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8 463 863,50
Odběratel 3	3 165 329,00	2 119 914,00	0,00	10,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 285 253,00
Odběratel 4	1 007 283,00	991 642,50	828 936,00	673 649,50	389 229,00	20 738,00	416 283,00	112 956,00	4 440 717,00
Odběratel 5	6 344,50	3 096 131,50	7 619,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 110 095,50
Odběratel 6	1 293 728,00	1 393 109,00	321 959,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 008 796,00
Odběratel 7	2 103 627,00	63 728,00	17 253,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14 565,50	2 199 173,50
Odběratel 8	1 726 390,50	372 938,00	0,00	0,00	0,00	0,00	44 606,50	0,00	2 143 935,00
Odběratel 9	1 627 392,00	409 366,50	0,00	0,00	0,00	0,00	44 606,50	0,00	2 081 365,00
Odběratel 10	1 200 738,00	663 959,50	56 552,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 921 249,50
Odběratel 11	205 009,00	32 209,50	611 984,00	256 236,50	779 484,50	25 776,00	0,00	0,00	1 910 699,50
Odběratel 12	326 382,00	551 458,00	552 825,50	345 606,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 776 271,50
Odběratel 13	1 236 829,00	100 674,00	32 415,00	127 823,50	0,00	0,00	0,00	25 732,00	1 523 473,50
Odběratel 14	736 293,00	125 839,00	404 797,00	0,00	0,00	0,00	78 291,00	0,00	1 345 220,00
Odběratel 15	584 123,50	689 835,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 273 958,50
.
.
.
Celkem	75 797 148,00	21 619 613,03	9 768 837,46	4 420 041,50	2 005 636,18	267 719,50	1 426 481,86	1 036 970,46	116 342 447,99

Vlastní zpracování

¹⁷⁶ Věková struktura pohledávek firmy Alfa je zobrazena pouze v limitované podobě, jelikož zaprvé firma Alfa měla k rozvahovému dni pohledávky za 226 odběrateli a celý seznam by čítal několik stránek, což považoval autor diplomové práce za zbytečné a nevhodné. Druhý důvod nezobrazení věkové struktury pohledávek byl obdobou toho, jenž byl zmíněn v poznámce pod čarou č. 175.

Příloha 3 Vývojový diagram autorizace objednávek/obchodních smluv¹⁷⁷



Vlastní zpracování

¹⁷⁷ Všechny hodnoty ve vývojovém diagramu jsou v CZK.